

GLI STUDI DI SETTORE

(aggiornato a gennaio 2010)

a cura Avv. Maurizio Villani e Avv. Elvira Licchetta

... per acquistare questo e-book
clicca QUI, poi su "E-BOOK" e quindi più sotto su
"proseguì" il prezzo è di 36 euro IVA compresa

INDICE

Premessa.....pag. 2

PARTE I

STRUMENTI DI ACCERTAMENTO PRECEDENTI.

- 1. COEFFICIENTI PRESUNTIVI**.....pag. 4
- 2. MINIMUM TAX E CONTRIBUTO DIRETTO LAVORATIVO**....pag. 6
- 3. PARAMETRI**pag. 8
 - 3.1. Elaborazione ed approvazione dei parametri**.....pag. 10
 - 3.2. Utilizzo dei parametri in sede di accertamento**.....pag. 12
- 4. REDDITOMETRO**pag. 13
- 5. REGIME FORFETARIO DI DETERMINAZIONE
DEL REDDITO E DELL'IMPOSTA SUL
VALORE AGGIUNTO**.....pag. 14

PARTE II

GLI STUDI DI SETTORE.

- 1. NORMATIVA**.....pag. 16
- 2. AMBITO SOGGETTIVO**.....pag. 20

Le cause di esclusione e la circolare dell’Agenzia dell’Entrate n. 31/E del 22/5/2007.....	pag. 21
Le attività marginali di cui all’art. 14 della Legge n. 388/2000.....	pag. 26
<i>Cause di inapplicabilità.....</i>	pag. 27
3. GE.RI.CO.....	pag. 28
Gli indicatori di normalità economica.....	pag. 30
Il D.L. n. 81 del 2007.....	pag. 31
4. I CORRETTIVI AGLI STUDI DI SETTORE: LA CRISI ECONOMICA.....	pag. 33
5. NATURA DEGLI STUDI DI SETTORE E PRESUPPOSTI PER L’ACCERTAMENTO.....	pag. 37
6. NATURA DEI DECRETI MINISTERIALI DI APPROVAZIONE DEGLI STUDI E DIFETTO DI MOTIVAZIONE DELL’ATTO DI ACCERTAMENTO. APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO “IURA NOVIT CURIA”.....	pag. 44
7. CONTRADDITTORIO CON IL CONTRIBUENTE.....	pag. 47
8. LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE A SEZIONI UNITE RELATIVAMENTE ALLA NATURA DEGLI STUDI DI SETTORE.....	pag. 52
9. CONCLUSIONI.....	pag. 53

PREMESSA

Gli studi di settore costituiscono uno strumento che è stato sopravvalutato sia dall'Amministrazione finanziaria, da cui è stato spesso utilizzato oltre i limiti stabiliti dalla legge, sia da contribuenti e professionisti, eccessivamente intimoriti e preoccupati delle conseguenze derivanti dalla incongruità o incoerenza rispetto agli studi di settore.

In realtà, gli studi di settore altro non sono che uno strumento che, in presenza di gravi incongruenze (la cui prova, come si dirà in seguito, è a carico dell'Amministrazione) autorizza l'Ufficio semplicemente a procedere all'accertamento analitico-induttivo, previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 29/09/1973, n. 600, cui l'art. 62-sexies del D.L. 331/93 fa esplicito ed esclusivo riferimento, ampliandone le possibilità.

Al riguardo, è opportuno tenere distinte la fase dell'accertamento, quella della determinazione (dei ricavi, dei compensi e del volume di affari o, in alcuni casi, del reddito) e, infine, quella della liquidazione e riscossione.

Non casualmente, infatti, il legislatore, nel disciplinare i vari strumenti accertativi, ha implicitamente tenuto distinte le suddette fasi, prendendo in esame, in alcune occasioni, la sola fase della determinazione (dei ricavi o del reddito), prescindendo da quella dell'accertamento (coefficienti presuntivi, contributo diretto lavorativo, redditometro, regime forfetario); in altre, ha preso in esame esclusivamente la fase della liquidazione e riscossione (minimum tax); in altre ancora, ha disciplinato sia la fase dell'accertamento che quella della determinazione (parametri).

Si tratta, in definitiva, di tre attività distinte, autonome ed indipendenti, costituenti, ciascuna, un **minisistema**.

L'accertamento si sostanzia nelle diverse attività di controllo che l'Amministrazione può esercitare al fine di giungere, **successivamente al**

compimento di tali attività, alla determinazione del maggior reddito o dei maggiori ricavi in capo al contribuente.

In particolare, per quanto riguarda l'accertamento analitico-induttivo di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 e 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, per l'esercizio di tale attività l'Ufficio può avvalersi di poteri istruttori, quali accessi, ispezioni e verifiche, nonché di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, al fine di pervenire alla successiva determinazione del reddito.

Un'ulteriore conferma del fatto che l'accertamento costituisce un minisistema diverso e separato da quello della determinazione nonché da quello della liquidazione e riscossione, è rappresentata dall'art. 37-bis dello stesso D.P.R. n. 600/73 (norma antielusiva), il quale consente all'Amministrazione di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti ed i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. In tal caso (comma 4), l'avviso di accertamento deve essere emanato, a pena di nullità, previa richiesta di chiarimenti al contribuente.

L'attività di liquidazione, prevista dall'art. 36 bis, D.P.R. 600/1973, consiste, invece, in una verifica automatizzata della sola dichiarazione, avulsa da ogni dato o documento, e che prescinde da qualsiasi valutazione nel merito, limitandosi ad una sola verifica formale.

Al fine di comprendere quanto detto sopra, si rende necessario un confronto tra le norme che regolano gli studi di settore e quelle che disciplinano, invece, gli strumenti precedentemente introdotti dal legislatore.

PARTE I

STRUMENTI DI ACCERTAMENTO PRECEDENTI.

1. COEFFICIENTI PRESUNTIVI.

Gli studi di settore rappresentano soltanto l'ultima, in ordine temporale, delle soluzioni adottate dal nostro legislatore per arginare il fenomeno evasivo che caratterizza, in particolare, alcuni tipi di attività economiche.

Sono ormai molti anni, infatti, che vengono, invano, emanate norme legislative tese a contrastare l'evasione di piccole imprese e professionisti.

Un primo strumento è stato quello dei **coefficienti presuntivi di compensi e ricavi**, introdotti dagli **artt. 11 e 12 del Decreto Legge n. 69 del 2 marzo 1989** (convertito, con modificazioni, dalla **Legge 27/04/1989, n. 154**, successivamente modificato dall'art. 62-quater del D.L. 30/08/1993, n. 331, convertito dalla Legge 29/10/1993, n. 427) ed applicabili alle imprese in **contabilità semplificata** ed agli esercenti arti e professioni che avessero conseguito, nel periodo d'imposta precedente, compensi per un ammontare non superiore a 360 milioni di vecchie lire e che non avessero optato per il regime ordinario di contabilità.

Nei confronti dei soggetti che avessero optato per il regime di **contabilità ordinaria**, i coefficienti erano utilizzabili solo nel caso in cui avessero dato luogo, in concorso con altri elementi, a **presunzioni gravi, precise e concordanti di manifesta infondatezza** delle risultanze contabili in ordine alla fedele registrazione delle componenti positive del reddito.

Stabiliva l'**art. 12, comma 1**, del D.L. n. 69/1989 cit.: "**Indipendentemente** dalle disposizioni recate dall' art. 39 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600 e successive modificazioni, e dall' articolo 55 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, gli uffici delle entrate possono **determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi, dei**

compensi e del volume d'affari sulla base dei coefficienti di cui al comma 1 dell'articolo 11, tenendo conto di **altri elementi** eventualmente in possesso dell'ufficio **specificamente relativi al singolo contribuente**".

I coefficienti erano determinati "con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, adottati su proposta del Ministro delle finanze e sentito il Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre dell'anno al quale si riferiscono (...) con le sommarie indicazioni dei criteri seguiti per la loro formulazione" (**art. 11, comma 5**, D.L. n. 69/1989).

Dalle disposizioni succitate (entrambe abrogate dall'art. 3, comma 179, della legge 28/12/1995, n. 549, a decorrere dagli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31/12/1995) si evince chiaramente che il legislatore ha espressamente stabilito che gli uffici, avvalendosi dei coefficienti presuntivi, potevano **determinare** induttivamente l'ammontare dei **ricavi**, dei **compensi** e del **volume d'affari**, a prescindere da quanto stabilito per l'accertamento. Siamo, pertanto nella fase della determinazione.

Giurisprudenza.

La **Corte di Cassazione**¹ ha più volte **escluso ogni automatismo** dei coefficienti, ritenendo, invece, necessario **valutare sempre la situazione effettiva del contribuente**. A parere della Suprema Corte, infatti, quando l'art. 12 del D.L. n. 69/1989 parla di "**altri elementi specificamente relativi al singolo contribuente**", di cui l'Ufficio deve tenere conto allorché determina induttivamente l'ammontare del reddito nonché quello di singoli componenti positivi o negativi di esso, sulla base dei coefficienti, lascia intendere che, in caso di necessità, i coefficienti presuntivi possono essere **integrati o addirittura sostituiti** da elementi particolari, propri del contribuente sottoposto a verifica. I coefficienti, quindi, in linea di massima, forniscono una **indicazione**, che già la stessa amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono

¹ Corte di Cassazione - Sezione Tributaria civile -, sentenze 03/02/2006, n. 2411, 25/11/2005, n. 24969 e 15/12/2003, n. 19163.

dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente.

D'altro canto - sostiene la Corte - la flessibilità degli strumenti presuntivi è imposta dall'art. **53 Cost.**, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la **capacità contributiva** del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo **ausilio** che può derivare dagli strumenti presuntivi, **che non possono però avere effetti automatici**, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un **confronto con la situazione concreta** (confronto che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorché i dati forniti dal contribuente risultano inattendibili).

.....

Segue....

Avv. Maurizio Villani

Avv. Elvira Licchetta

Gennaio 2010

... per acquistare questo e-book
clicca QUI, poi su "E-BOOK" e quindi più sotto su
"prosegi" il prezzo è di 36 euro IVA compresa