

LE CAUSE DI ESCLUSIONE E DI INAPPLICABILITÀ DEGLI STUDI DI SETTORE. RIFLESSI SULLA DISCUSSA VALENZA PROBATORIA DELL'ISTITUTO

RELAZIONE PRESENTATA AL SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE,
LE PER I GIUDICI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE, TENUTOSI A VERONA IL
28 NOVEMBRE 2008 PRESSO LA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Aspetti generali – 3. Cause di esclusione – 3.1. Durata del periodo di imposta inferiore o superiore a dodici mesi – 3.2. Superamento dei limiti dei ricavi o dei compensi dichiarati – 3.3. Inizio o cessazione dell'attività nel periodo d'imposta – 3.4. Periodo di non normale svolgimento dell'attività – 3.5. Contribuenti che determinano il reddito con criteri "fornetari" – 3.6. Incaricati delle vendite a domicilio – 3.7. Contribuenti assoggettati al regime fiscale dei contribuenti minimi – 3.8. Contribuenti classificati in categoria reddituale diversa da quella del quadro degli elementi contabili – 4. Cause di inapplicabilità – 4.1. Esercizio di attività mutualistiche – 4.2. Esercizio di attività in più punti ed esercizio di più attività d'impresa – 5. Conclusioni: riflessi dell'indeterminatezza di talune cause di esclusione sulla valenza probatoria degli studi di settore

1. Premessa

Le condizioni di esclusione e di inapplicabilità degli studi di settore sono la conseguenza e, come si cercherà di dimostrare alla fine del presente contributo, anche la prova, dell'inevitabile incapacità degli stessi di cogliere gli specifici aspetti di ciascuna realtà aziendale.

Non può sfuggire come gli studi di settore rappresentino un validissimo punto di partenza, sotto il profilo accertativo, sia per orientare i controlli fiscali, sia per indirizzare i verificatori, una volta individuato il soggetto da controllare, verso le aree critiche della gestione aziendale. Ma risulta del pari evidente come il loro impiego in quest'ultimo contesto necessita che gli stessi siano calati nelle singole specifiche realtà aziendali, e ciò non fosse altro perché tali strumenti si fondano unicamente su medie e statistiche.¹ Lo scopo degli studi di settore, infatti, è quello di individuare le condizioni effettive di operatività di imprese e professionisti e di determinare i

ricavi e compensi che con ragionevole probabilità possono essere attribuiti a tali soggetti mediante la rilevazione delle caratteristiche strutturali di ciascuna specifica attività economica.²

L'utilizzo di strumenti statistici, e per cui di strumenti in grado di individuare nessi tra variabili indipendenti e dipendenti di tipo probabilistico e non di certezza, permea l'intera costruzione degli studi.

Invero, nell'elaborazione degli studi vengono rilevate per ogni attività economica le relazioni esistenti tra alcuni elementi contabili e strutturali, sia interni che esterni³, tenendo conto inoltre delle diverse fasi di svolgimento dell'attività⁴. Le imprese oggetto di analisi vengono così raggruppate in gruppi omogenei utilizzando due tecniche statistiche l'"analisi in componenti principali" e la "Cluster analysis"⁵.

Attraverso il ricorso al metodo statistico della "regressione multipla" si arriva a definire la "funzione di ricavo" associabile a ciascun gruppo omogeneo, previa definizione delle condizioni di "normalità economica" dell'attività, per non tener conto delle imprese anomale.

² Dispone infatti l'art. 62 bis D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. in L. 29 ottobre 1993, n. 427, che "Gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, entro il 31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 11 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154 e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995".

³ Tra gli elementi interni possiamo ricordare, ad esempio, il processo produttivo o l'area di vendita, mentre, con riferimento agli elementi strutturali, l'andamento della domanda, il livello dei prezzi o le caratteristiche della concorrenza.

⁴ Le metodologie di costruzione degli studi sono ben illustrate nella circ. min. del 21 maggio 1999, n. 110/E. Nell'ambito dell'opera di adeguamento degli studi di settore alle realtà economiche locali con provv. Ag. dell'8 ottobre 2007 sono stati, tra l'altro, istituiti degli appositi Osservatori regionali per individuare, nell'ambito territoriale delle Regioni, l'eventuale esistenza di specifiche condizioni di esercizio delle attività economiche a livello locale.

⁵ La prima è una tecnica statistica che permette di ridurre il numero delle variabili originarie di una matrice di dati quantitativi in un numero inferiore di nuove variabili, dette componenti principali, tra loro indipendenti che spieghino il massimo possibile della varianza totale delle variabili originarie, per rendere minima la perdita di informazione; le componenti principali (fattori) sono ottenute come combinazione lineare delle variabili originarie. La seconda, invece, è una tecnica statistica che, in base ai fattori dell'analisi in componenti principali, permette di identificare gruppi omogenei di imprese (cluster), in modo tale che le imprese appartenenti allo stesso gruppo omogeneo presentino caratteristiche strutturali simili. Cf. circ. min. 21 maggio 1999, n. 110/E, cit., punto 3.1.1.

¹ Sul procedimento di formazione degli studi di settore e sulla loro valenza statistica si veda, tra gli altri, Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 281 e ss.

Infine, per l'attribuzione di ciascun contribuente al gruppo di appartenenza, non si procede nel modo standard dell'"analisi discriminante", associando al gruppo di massima probabilità, ma considerando sempre le probabilità di appartenenza a ciascuno dei gruppi omogenei. Attraverso la media dei ricavi di riferimento e degli intervalli di confidenza (tra il ricavo minimo e quello di riferimento), ponderata con tali probabilità si ottiene rispettivamente il ricavo puntuale di riferimento e l'intervallo di confidenza di ciascuna impresa.

Come è facile intuire da questo brevissimo riassunto, forse incompleto sotto questo profilo ma sufficiente ai nostri fini, l'elaborazione degli studi di settore è il frutto dell'applicazione di molteplici tecniche statistiche, variamente intrecciate tra loro che dovrebbero consentire di risalire da poche variabili contabili e extracontabili al ricavo di riferimento per l'impresa (e all'intervallo di confidenza).

Non si può trascurare poi come, allo stesso modo, gli indicatori di normalità economica, recentemente introdotti a fianco degli studi di settore, utilizzino anch'essi sofisticate tecniche statistiche di elaborazione.

Dalla natura statistica degli studi di settore discende, quindi, inevitabilmente l'inidoneità delle loro risultanze a rappresentare tutte le fattispecie rinvenibili nella realtà, ditalché la previsione di cause di esclusione e inapplicabilità finisce con l'assumere particolare rilevanza nell'applicazione degli stessi.

2. Aspetti generali

Sotto il profilo terminologico occorre preliminarmente precisare come la distinzione fra cause di esclusione e di inapplicabilità non trovi fondamento nell'impianto normativo. Ciò nonostante sussistono differenze sia formali che sostanziali tra le due categorie di fattispecie che portano alla non applicazione degli studi, cosicché appare opportuno mantenerle concettualmente distinte anche attraverso una differenziazione terminologica.

Le cause di esclusione sono individuate dalla legge e, discendendo da valutazioni di ordine generale, si applicano a qualsiasi studio. Il verificarsi di una causa di esclusione implica la non applicazione sia degli studi di settore, sia dei parametri.

Le cause di inapplicabilità, invece, vengono individuate dai decreti ministeriali e trovano fondamento in peculiarità che caratterizzano la singola attività, talché i risultati dello studio stesso vengono giudicati non significativi al sussistere di determinate circostanze. Trovano applicazione solo per le imprese. Al verificarsi di una causa di inapplicabilità degli studi di settore, salvo alcune eccezioni, il contribuente è comunque tenuto ad applicare i parametri.

Tanto le cause di esclusione quanto le cause di inapplicabilità vanno evidenziate negli appositi quadri della dichiarazione dei redditi con il relativo codice rinvenibile nelle istruzioni alla compilazione degli studi.

3. Cause di esclusione

L'art. 10, comma 4, L. 8 maggio 1998, n. 146 dispone siano esclusi dagli studi di settore i contribuenti che anche alternativamente:

- a) operino in un periodo d'imposta diverso da 12 mesi (causa soppressa a decorrere dall'1 gennaio 2007);
 - b) abbiano dichiarato ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro (€ 5.164.568,99 prima dell'1 gennaio 2007);
 - c) abbiano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta, escluso il caso di cessazione e inizio nei sei mesi successivi da parte dello stesso soggetto o di mera prosecuzione di attività svolta da altro soggetto;
 - d) non si trovino in un periodo di normale svolgimento dell'attività (che "si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività" a decorrere dall'1/01/2007).
- Sono altresì esclusi dagli studi di settore i contribuenti:
- che determinano il reddito con criteri "forfetari";
 - incaricati delle vendite a domicilio;
 - minimi;
 - classificati in una categoria reddituale diversa da quella prevista nel quadro degli elementi contabili.

3.1. Durata del periodo di imposta inferiore o superiore ai dodici mesi

La prima causa di esclusione si realizza quando il periodo d'imposta considerato è di durata diversa dai dodici mesi; perciò si rientra nell'ipotesi considerata sia nel caso di durata dell'esercizio inferiore ai dodici mesi, sia nel caso di durata superiore. Tale ipotesi potrebbe ricorrere anche nel caso in cui con decisione della società si riduca volontariamente la durata dell'esercizio⁶.

⁶ Tranne nel caso delle compagnie di assicurazione, dove la durata ed il termine di chiusura dell'esercizio sono determinati in modo rigido dal comma 1 dell'art. 92 del D.lgs. 7 settembre 2005 n. 209, per gli altri soggetti, oltre ai casi, frequenti nella pratica, nei quali è ammessa una durata dell'esercizio sociale inferiore al termine civilistico trattandosi del primo esercizio o per l'intervento di operazioni straordinarie (fusione, trasformazione, ecc.), viene ammessa la riduzione volontaria dell'esercizio. Cfr. Corte d'App. di Trieste, 11 giugno 1964, in *Riv. dir. comm.*, 1965, II, 391; Trib. di Milano, 2 giugno 1984, in *Società*, 1984, 777; Trib. di Udine, 4 febbraio 1986, in *Giur. comm.*, 1986, II, 424; Corte d'App. di Milano, 31 maggio 1991, in *Società*, 1991, 1508.

La causa in argomento opera a prescindere dalla circostanza che l'arco temporale sia o meno a cavallo di due anni.

La stagionalità dell'attività non esclude l'applicazione degli studi. Se i contribuenti ne tengono conto significa che il fattore è già stato preso in considerazione⁷. Se, viceversa, non ne tengono conto, è data la possibilità in contraddittorio con l'Ufficio di far valere tale circostanza in modo obbiettivo e sempre che incida significativamente sulle condizioni produttive aziendali⁸.

Se per effetto di particolari operazioni straordinarie il periodo d'imposta fosse inferiore ai dodici mesi gli studi non trovano applicazione. L'ipotesi in parola può verificarsi nei casi di conferimento della ditta individuale in società, di donazione d'azienda da padre a figlio o di scissione con apporto di un ramo di azienda alla beneficiaria. In tale ultima operazione, peraltro, gli studi dovrebbero comunque applicarsi in capo alla scissa per le attività che la stessa continui a svolgere⁹.

Tranne il caso della scissa, in tutte le altre ipotesi, sebbene l'attività sia la medesima, viene, invece, a cambiare, per effetto di tali operazioni, il soggetto agente. La ratio dell'esclusione vuole che la condizione temporale in oggetto si realizzi distintamente per ciascun soggetto, con la conseguenza che cambiando il soggetto agente, pur "proseguendo" l'attività, gli studi non possano trovare applicazione.

Ci sarebbe da chiedersi se rimanendo identico il soggetto (come nel caso di trasformazione di società), ma cambiando il tributo applicabile (IRES/IRPEF) in ragione del mutamento del tipo societario (da società di persona a società di capitali, o viceversa) l'esercizio si consideri comunque inferiore ai dodici mesi; e ciò a prescindere dalla ulteriore condizione di inizio/fine attività (sulla quale ci si soffermerà tra breve). Ai sensi dell'art. 5 bis della L. 22 luglio 1998, n. 322, in tal caso, il periodo di imposta deve essere diviso in due frazioni assoggettabili a tributi diversi. Tale circostanza, stando ad una interpretazione letterale della norma, dovrebbe soddisfare i termini di applicazione della causa di esclusione in oggetto, sempre che la data di efficacia dell'operazione non coincida con la fine dell'esercizio.

La causa di esclusione esaminata è stata soppressa con decorrenza dall'1 gennaio 2007 ad opera dell'art. 1, comma 24, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

⁷ Si veda, ad esempio, lo studio TG44U relativo ad alberghi, motel, affittacamere ed alloggi studenti nel quale si è tenuto conto dell'effetto della stagionalità sulla funzione di ricavo, in specie, ponderando alcune variabili in base ai giorni di apertura dell'esercizio. Sul punto, oltre alle relative note tecniche, si veda anche circ. Ag. Entr. 18 giugno 2004, n. 27.

⁸ In senso conforme, peraltro, si è espressa anche l'Amministrazione Finanziaria con circ. min. 5 luglio 1999, n. 148, p.to 2.2.

⁹ In senso conforme si veda il p.to I della citata circ. min. 5 luglio 1999, n. 148.

In caso di esercizio di durata diversa dall'anno solare i contribuenti sono tenuti ad applicare gli studi di settore tenendo in considerazione la situazione esistente alla data di chiusura del periodo d'imposta.

I contribuenti la cui attività abbia un periodo d'imposta diverso dai dodici mesi sono tenuti ad indicare tale circostanza nel modello studi di settore segnalando i mesi di attività nel corso del periodo d'imposta.

L'applicazione degli studi è da ritenere che avvenga, a questa stregua, riportando i risultati degli stessi alla diversa base temporale, anche se di ciò, e soprattutto delle modalità con le quali ciò avviene, non v'è certezza; la qual circostanza potrebbe inficiare, per lo meno sotto il profilo del difetto di motivazione, un eventuale accertamento che su tali studi "adattati" si basasse.

3.2. Superamento dei limiti dei ricavi o compensi dichiarati

Sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti che nel periodo d'imposta di riferimento abbiano dichiarato ricavi (per l'attività d'impresa) o compensi (per l'attività di lavoro autonomo) per un ammontare superiore al limite previsto per ciascuno studio di settore¹⁰. Il limite non può essere superiore a:

- € 5.164.568,99 fino all'1 gennaio 2007;
- € 7.500.000,00 a partire dall'1 gennaio 2007¹¹.

Tale limite si basa sulla considerazione che gli studi di settore non sono di per sé idonei a valutare la capacità produttiva di ricavi o compensi relativi alle realtà economiche di ampie dimensioni¹², ancorché sia da rilevare come l'affinamento di tali strumenti consenta un ampliamento della platea dei soggetti sottoposti agli studi, ciò che è in grado di spiegare l'innalzamento dei limiti in oggetto.

Essendo estranei ai legami statistici che legano le variabili contabili ed extra-contabili ai ricavi, nel computo di quest'ultimi non si tiene conto dei proventi derivanti da cessione di azioni, quote di partecipazione in società, obbligazioni e altri titoli.

¹⁰ Cfr. art. 10 bis, comma 4, della L. 8 maggio 1998, n. 146. Peraltro, non consta a chi scrive che i decreti di approvazione degli studi abbiano fissato limiti inferiori a quelli già previsti alla lett. a) del citato art. 10 bis.

¹¹ Il comma 18 dell'art. 1 della citata L. 27 dicembre 2006, n. 296, con la quale sono stati elevati i summenzionati limiti, dispone infatti che le modifiche ai commi 4 e 4 bis dell'art. 10 hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007, ad esclusione di quelle previste alla lettera b) del comma 4 del citato articolo 10, concernenti l'inizio o la cessazione dell'attività nel periodo di imposta, che hanno invece effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

¹² In senso conforme si veda Tosi, cit., 276-277, in particolare, la nota 371.

3.3. Inizio o cessazione dell'attività nel periodo d'imposta

Costituisce causa di esclusione anche l'inizio o la cessazione dell'attività nel corso dell'esercizio, sulla considerazione che né il periodo di inizio dell'attività, né quello che precede la sua messa in liquidazione possono ritenersi periodi "normali" di attività. In tal senso, basti pensare che la causa di esclusione opera anche se l'inizio dell'attività avviene il 1° gennaio o se la cessazione avviene il 31 dicembre.

Se l'attività o le attività vengono svolte in diverse unità di produzione o di vendita gli studi non si applicano in caso di apertura o chiusura in corso d'anno di un'unità.

Qualora vengano svolte due o più attività d'impresa gli studi non si applicano se un'attività inizia o cessa nell'esercizio e i relativi ricavi sono superiori al venti per cento del totale dei ricavi. Il limite percentuale suddetto va calcolato per unità di produzione o di vendita se ve ne sono più d'una.

Per le società di capitali per le quali trova applicazione la condizione di esclusione sono previsti, già per il 2006, indicatori di coerenza (costi del personale, valore delle immobilizzazioni, ecc.) da utilizzare per un'apposita programmata attività di controllo (art. 1, commi 19 e 20, della citata L. 27 dicembre 2006, n. 296) e solo per alcuni settori economici omogenei¹³.

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge n. 296/2006, tale causa di esclusione non opera:

- qualora lo stesso soggetto inizi nuovamente la medesima attività entro sei mesi dalla data di cessazione;
- qualora l'attività iniziata costituisca mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

In entrambi i casi è necessario che sussista omogeneità della nuova attività rispetto a quella preesistente. L'omogeneità sussiste se v'è lo stesso codice attività o se i codici diversi sono contenuti nello stesso studio.

È da ritenere, pertanto, che rientri nella causa di esclusione in parola anche la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata, sempreché la nuova rientri in uno studio di settore diverso rispetto all'attività cessata.

In tutte e due le deroghe all'esclusione non rileva che l'attività reiniziata o proseguita sia differente dalla precedente per localizzazione, per struttura o per numero dipendenti¹⁴. In questo caso, tuttavia, se la modifica avviene nell'esercizio, la circostanza, pur non portando all'esclusione dovrebbe essere tenuta in considerazione dall'ufficio nell'applicazione concreta dello studio.

Con riferimento specifico alle due nuove condizioni di applicabilità occorre dire:

a) Per la prima che interessa solo le imprese individuali, anche nella forma di imprese familiari. Il termine di sei mesi si computa anche a cavallo d'anno e si computa dalla comunicazione di cessazione dell'attività agli uffici finanziari tenendo conto come mese intero delle frazioni uguali o superiori ai quindici giorni.

b) L'Agenzia delle Entrate¹⁵, con riguardo alla seconda ipotesi, ritiene rientrino nei casi di mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti:

- l'acquisto o l'affitto d'azienda;
- la successione o la donazione d'azienda;
- le operazioni di trasformazione societaria;
- le operazioni di scissione e fusione di società.

Per quanto riguarda la trasformazione, tenuto conto dell'abolizione della causa di esclusione legata alla durata dell'esercizio, dovrebbe essere ormai chiaro che tale operazione non esclude l'applicazione degli studi nemmeno in ipotesi di mutamento del tributo applicabile per effetto dell'operazione straordinaria.

Per quanto attiene al conferimento d'azienda la causa di esclusione opera, a detta della stessa Agenzia, solo in caso di omogeneità dell'attività svolta dalla conferente e dalla conferitaria. È francamente strano questo distinguo tra cessione e conferimento d'azienda, posto che anche nel caso di cessione potrebbe non esserci omogeneità. Ad ogni buon conto, ai nostri fini, come si avrà modo di sottolineare nelle conclusioni, appare importante evidenziare come, in questo caso, la causa di esclusione non è applicabile senza un'indagine specifica della realtà aziendale. Questa considerazione, si ribadisce, tornerà utile nel prosieguo.

I contribuenti che hanno cessato l'attività e sono interessati dalla causa di esclusione in parola, hanno comunque l'obbligo di comunicare i dati con riferimento alla data di cessazione dell'attività.

Del pari anche i contribuenti che hanno cessato l'attività d'impresa o di lavoro autonomo prima del 31 dicembre e hanno nuovamente iniziato l'attività, entro sei mesi dalla cessazione, nel periodo d'imposta successivo, hanno l'obbligo di comunicare i dati con riferimento alla data di cessazione dell'attività.

3.4. Periodo di non normale svolgimento dell'attività

Non esiste una definizione normativa di periodo di non normale svolgimento. Evidentemente, data la natura intrinsecamente statistica degli studi, deve intendersi per periodo di non normale svolgimento quel periodo di imposta nel quale fattori endogeni o esogeni all'azienda, provabili documen-

¹³ Individuati all'art. 2 del provv. Ag. Entr. del 7 marzo 2007.

¹⁴ Cfr. circ. Ag. Entr. 22 maggio 2007, n. 31/E.

¹⁵ Cfr. circ. Ag. Entr. 22 maggio 2007, n. 31/E.

talmente, siano in grado di influire sulle relazioni matematico-statistiche che legano le variabili contabili e extracontabili valorizzate nello studio al ricavo puntuale di riferimento o all'intervallo di confidenza.

In questo le note metodologiche che accompagnano gli studi potrebbero essere estremamente utili, ancorché non si possa sottrarre che l'estremo tecnicismo degli studi non consente sempre di disvelare tali relazioni¹⁶.

Ad ogni buon conto, talune ipotesi di non normale svolgimento sono state evidenziate dall'Agencia delle entrate nella circ. min. 21 maggio 1999, n. 110/E. Le stesse non possono considerarsi tassative. L'Agencia ha ritenuto tali, a titolo esemplificativo:

1. i periodi di imposta nei quali l'impresa è posta in liquidazione ordinaria, coatta amministrativa o fallimentare, a nostro avviso anche in caso di esercizio provvisorio dell'attività (art. 104 L. fall.);

2. i periodi nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività per una serie di motivi quali:

- il ritardo nella costruzione dell'impianto da utilizzare;
- non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste. In caso contrario si ritiene, comunque, che la circostanza debba essere valutata dall'ufficio in sede di contraddittorio;
- è stata svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
- 3. il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- 4. il periodo in cui l'imprenditore o la società hanno affittato l'unica azienda;
- 5. il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- 6. relativamente ai professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;

¹⁶ Cfr. TOSI, cit., 286, il quale rileva come l'Amministrazione sin da principio non abbia messo a disposizione tutto il materiale concernente gli studi di settore: i dati, i questionari, le *illusioni fiscali*, Bologna, 1996, 90.

7. per le società di comodo a responsabilità limitata, estensibile, a nostro avviso, anche alle cause di esclusione in oggetto, la nomina del custode giudiziario a seguito di sequestro conservativo delle quote sociali¹⁷.

Vi sono altri casi in cui la giurisprudenza ha ravvisato gli estremi del non normale svolgimento dell'attività che, tenendo conto delle peculiarità delle fattispecie specifiche analizzate dai giudici, possono essere così sintetizzate:

- maternità (CTP Gorizia, 2 febbraio 2005, n. 60¹⁸): in questo caso, va tenuto conto che la maternità impedisce di fatto l'esercizio normale dell'attività determinando uno scostamento dei ricavi/corrispettivi dichiarati rispetto a quelli presunti. Vieppiù se si considera che, per le lavoratrici, lo stesso legislatore impone l'astensione obbligatoria dal lavoro per cinque mesi consecutivi, prevede la riduzione di due ore dell'orario di lavoro giornaliero per allattamento e il diritto all'astensione dal lavoro nel primo anno di vita del bambino per malattia;
- gravi patologie personali (CTP Mantova, 8 luglio 2005, n. 62¹⁹): occorre tener conto anche delle patologie del contribuente, le quali potrebbero essere tali da inficiare la sua capacità lavorativa;
- trasferimento dell'attività in altro contesto socio-economico (CTR Puglia, 15 settembre 2008, n. 222²⁰): anche un trasferimento dell'attività di impresa può configurare un periodo di non normale svolgimento dell'attività, laddove la differente realtà socio-economica tra la città di provenienza e quella di destinazione abbia reso difficoltoso l'avvio dell'attività;
- affidabilità sul mercato (Cass., sez. trib., 15 settembre 2008, n. 23602²¹): in tal caso, il giudice di legittimità ha ritenuto non significative le presunzioni sui ricavi in presenza di grave crisi finanziaria con conseguente perdita dei requisiti morali, atteso che tale circostanza si era certamente ripercossa sull'affidabilità presso la clientela;
- crisi del settore (CTP Macerata, 22 marzo 2005, n. 90²²): posto che le risultanze degli studi, per loro natura, riguardano situazioni di normalità economica, la circostanza che il settore di appartenenza sia notoriamente in crisi rende non significative le risultanze di GERICO;

¹⁷ In senso conforme, si veda la ris. 14 marzo 1997, n. 43/E.

¹⁸ In *Finanza & fisco*, 2005, 3001 e ss.

¹⁹ In *Finanza & fisco*, 2005, 3216 e ss.

²⁰ Repertibile in *bdc:isole24ore.com*.

²¹ Repertibile in *bdc:isole24ore.com*.

²² Repertibile in *bdc:isole24ore.com*.

- ubicazione dell'attività (CTTR Toscana, 4 giugno 2007, n. 12²³): in questo caso i giudici hanno ritenuto non significative le risultanze degli studi di settore quando l'ubicazione dell'attività del contribuente lo poneva sostanzialmente in svantaggio rispetto alla concorrenza. Appare evidente che tali circostanze possono determinare la non applicazione degli studi solo qualora abbiano inciso sul carattere di "normalità" della gestione nell'esercizio esaminato, con la conseguenza che l'ufficio prima (attraverso il contraddittorio necessario) e il giudice poi, non potranno esimersi da tale valutazione specifica anche attraverso le risultanze documentali prodotte dal contribuente.

3.5. *Contribuenti che determinano il reddito con criteri "forfetari"*

Sono tali i contribuenti che non determinano il reddito su basi di effettività contrapponendo ai ricavi effettivi i costi realmente sopportati. Trattasi, ad esempio, degli enti non commerciali ammessi al regime di contabilità semplificata che per l'attività commerciale eventualmente svolta, optino per il regime forfetario previsto all'art. 145 T.u.i.r. Tali contribuenti, pur esclusi dagli studi di settore, sono comunque tenuti a compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi stessi con esclusione dei quadri relativi agli elementi contabili. I dati comunicati con tali modelli sono utilizzati per valutare se le caratteristiche strutturali dell'impresa siano coerenti con i ricavi dichiarati.

3.6. *Incaricati delle vendite a domicilio*

Tale tipologia di contribuenti è esclusa dall'applicazione degli studi di settore in quanto non si presta ad essere correttamente trattata da tecniche di elaborazione statistica.

3.7. *Contribuenti assoggettati al regime fiscale dei contribuenti minimi*

L'art. 1, commi da 96 a 117, Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto, con decorrenza 1 gennaio 2008, un nuovo regime fiscale, definito dei contribuenti minimi, riservato alle persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo con ricavi/compensi pari o inferiori a € 30.000. Coloro che sono assoggettati a tale regime sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri.

Si noti che con il regime in parola il legislatore ha abolito previgenti regimi agevolati quali il regime dei contribuenti minimi in franchigia di cui all'art. 32 *bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il regime delle attività marginali di cui all'art. 14, L. 23 dicembre 2000, n. 388 ed il regime c.d.

"super-semplificato" di cui all'art. 3, commi 165-170, L. 23 dicembre 1996, n. 662. Resta invece in vigore il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, per i contribuenti assoggettati al quale continua a trovare applicazione la disciplina degli studi di settore.

3.8. *Contribuenti classificati in categoria reddituale diversa da quella del quadro degli elementi contabili*

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore contengono, in genere, un solo quadro degli elementi contabili che fa riferimento al reddito d'impresa o al reddito di lavoro autonomo.

Fanno eccezione tre modelli relativi ad attività di servizi²⁴ e quattro relativi ad attività professionali²⁵ che sono stati predisposti con un doppio quadro contabile destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio della attività in forma di impresa o professionale.

Se il contribuente si è classificato in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello studi di settore approvato per la sua attività, avrà, innanzitutto, cura di verificare se ha commesso errori di classificazione.

Se il codice attività appare corretto, ma non c'è corrispondenza tra gli elementi contabili richiesti nel modello per gli studi di settore e quelli indicati dal contribuente nei quadri RE, RF o RG della dichiarazione modello Unico, a causa della diversa qualificazione reddituale effettuata dal contribuente, non trovano applicazione né gli studi di settore, né i parametri. In tal caso, nel campo 2 "parametri e studi di settore: cause di esclusione" dei righi RE1, RF1 o RG1, va indicato il codice "4": altre cause.

Ad esempio, un contribuente che esercita in qualità di lavoratore autonomo l'attività di "Consulenza per installazione di elaboratori elettronici", nomenso l'attività di "Consulenza per installazione di elaboratori elettronici", codice 72.10.0, non dovrà compilare il modello SG66U, poiché questo contiene il quadro F destinato ad accogliere i dati contabili riguardanti l'esercizio dell'attività in forma di impresa, né sarà assoggettato agli studi.

4. *Cause di inapplicabilità*

Si è già detto che le cause di inapplicabilità, a differenza di quelle di esclusione, riguardano circostanze tipiche dei singoli studi di settore con riguardo alle peculiarità specifiche delle attività oggetto degli stessi o delle

²⁴ Si tratta degli studi contrassegnati dai codici SG56U, SG73B, e SG74U.

²⁵ Si tratta degli studi contrassegnati dai codici SK08U, SK16U, SK19U e SK21U.

relative modalità di svolgimento, peculiarità tali da porle fuori dal modello assunto a riferimento.

Esse riguardano esclusivamente le imprese.

4.1. Esercizio di attività mutualistiche

Costituisce condizione di inapplicabilità degli studi di settore l'esercizio dell'attività mutualistica da parte di:

- a) società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- b) società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Gli studi non si applicano solo alle società cooperative, alle società consortili e ai consorzi che rivolgono esclusivamente la propria attività a favore delle imprese socie o verso gli utenti non imprenditori che hanno costituito la società cooperativa.

Viceversa, essi si applicano alle società cooperative cosiddette "a mutualità prevalente", ovvero quelle la cui attività non è svolta in via esclusiva a favore di soci, associati o utenti.

In particolare, per ritenere applicabili gli studi, gli Uffici, appurata l'iscrizione nell'apposito albo tenuto presso le Camere di Commercio, dovranno anche verificare la sussistenza dei requisiti di mutualità, che si presumono presenti laddove negli statuti delle cooperative siano contenute le clausole elencate dall'art. 26, D.lgs. C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577 (cosiddetta Legge Basevi).

Ciononostante, occorre rilevare come tali soggetti, qualora operino sul mercato, svolgendo un'attività non rivolta ai soci o consorziati in via esclusiva, possano subire comunque l'influenza del fine mutualistico perseguito, talché gli uffici dovranno tener conto, nell'utilizzo degli studi, di tale circostanza che può incidere sui ricavi conseguibili anche in misura rilevante²⁶.

4.2. Esercizio di attività in più punti ed esercizio di più attività d'impresa

Originariamente si distinguevano due fattispecie:

1. i decreti di approvazione degli studi di settore relativi alle attività economiche nei settori delle manifatture, del commercio e dei servizi avevano previsto che gli stessi non si applicassero:

²⁶ Sul punto, in senso conforme, si vedano la circ. min. 21 maggio 1999, n. 110/E e la ris. min. 14 novembre 2007, n. 330/E. Per la possibilità di commissione tra il fine mutualistico e quello lucrativo sia inoltre consentito rinviare anche ad INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, 176 e ss.

- a. in caso di esercizio dell'attività manifatturiera, se l'attività veniva svolta in più punti di produzione e di vendita (c.d. imprese multipunto) in locali non contigui a quelli di produzione;
 - b. in caso di esercizio dell'attività commerciale, se l'attività veniva svolta in più punti di vendita;
 - c. in caso di esercizio dell'attività di servizi, se l'attività veniva svolta in più punti di produzione;
- a condizione che non fosse stata tenuta separata contabilizzazione giustificata dei ricavi e degli altri componenti;
2. svolgimento di più attività di impresa in assenza giustificata di separata contabilizzazione (cosiddette imprese multiatività), quando i ricavi dell'attività non prevalente²⁷ pesino più del venti per cento dei ricavi complessivamente dichiarati e le diverse attività non rientrino nello stesso studio.

Si fa presente, tuttavia, come dal 2000 l'obbligo di annotazione separata sia stato esteso alla quasi totalità dei casi di inapplicabilità in oggetto, con la conseguenza di non rendere più applicabili le relative cause.

Il D.m. 24 dicembre 1999 ha infatti disposto che:

1. i contribuenti che esercitano due o più attività di impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita, nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore, annotino separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate ovvero alle diverse unità produttive o di vendita;
2. i contribuenti che esercitano l'attività in più unità di produzione o di vendita, nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore, annotino separatamente, per ciascuna unità di produzione o di vendita, i componenti rilevanti ai fini dell'applicazione del relativo studio di settore;
3. i contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore, nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore, annotino separatamente i componenti direttamente afferenti ciascuna attività e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi se l'importo dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta precedente relativo alle attività non prevalenti è superiore al venti per cento dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nello stesso periodo²⁸.

²⁷ La prevalenza va quantificata in termini di ricavi realizzati, talché la causa di inapplicabilità in parola opera solo quando l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti superi il 20% dei ricavi complessivamente dichiarati. In tal senso circ. min. 21 maggio 1999, n. 110/E.

²⁸ In proposito, la circ. min. 25 febbraio 2000, n. 31/E e la circ. min. 3 luglio 2000, n. 134/E ed il provv. Ag. Entr. 9 giugno 2003, i quali hanno fornito chiarimenti sull'obbligo di

Il D.m. 25 marzo 2002 ha approvato poi i criteri utilizzabili dal 2001, per l'applicazione degli studi di settore a tali soggetti, mentre il D.m. 18 luglio 2003 ha previsto le disposizioni per l'applicazione a tali imprese degli studi di settore approvati con D.m. 25 marzo 2002 in vigore dal 2002.

Gli studi revisionati (cosiddetti evoluti) approvati dal 2005 in poi non hanno contemplato più le menzionate cause di inapplicabilità (rendendo quindi non necessaria la separata annotazione).

Per quanto attiene alle ipotesi in oggetto va, infine, evidenziato che il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'11 febbraio 2008 ha introdotto nuove disposizioni in tema di applicazione degli studi di settore.

Per effetto di tale decreto, coloro che esercitano due o più attività di impresa per le quali trovano applicazione gli studi di settore, (cosiddette "imprese multiattività"), ovvero una o più attività per le quali trovano applicate "imprese multipunto"), sono stati esonerati, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007, dall'obbligo dell'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini degli studi di settore, introdotto dal decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999²⁹.

Come si è già detto, infatti, prima di tale decreto le citate condizioni di inapplicabilità di fatto non operavano a causa dell'introduzione dell'obbligo di annotazione separata degli elementi, strutturali e contabili, sui quali si basava l'applicazione degli studi di settore relativamente ai diversi punti di produzione o di vendita ovvero alle diverse attività esercitate.

Fino al periodo d'imposta 2006, i contribuenti obbligati all'annotazione separata, dovevano indicare i dati contabili e strutturali attinenti ai singoli punti o alle singole attività per le quali è stato osservato l'obbligo di separata annotazione degli elementi rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore con le modalità indicate nelle istruzioni alla compilazione del modello appositamente predisposto. La comunicazione dei menzionati dati permetteva, attraverso apposito software, l'applicazione degli studi di settore all'insieme delle attività o dei punti di produzione e/o di vendita per i quali era tenuta annotazione separata.

Con l'entrata in vigore del D.m. 11 febbraio 2008, per i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, viene prevista, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2008, l'applicazione dello studio di settore relativo all'atti-

ività prevalente. Nello specifico, qualora l'ammontare dei ricavi derivanti dalle attività non prevalenti non superi il trenta per cento del totale complessivo dei ricavi dichiarati, i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore potranno essere utilizzati per l'azione di accertamento di cui all'art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146. Nel caso in cui, per contro, l'ammontare dei ricavi provenienti dalle attività non prevalenti superi il trenta per cento dell'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati, i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore non potranno essere utilizzati ai fini dell'accertamento, ma solo per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo.

Il decreto ha inoltre previsto un "regime transitorio" per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, ciò al fine di consentire un passaggio graduale alla nuova disciplina. Per le imprese che abbiano svolto due o più attività, non considerate dal medesimo studio di settore, e che abbiano conseguito dalle attività non prevalenti ricavi superiori al venti per cento dei ricavi complessivi, i risultati derivanti dall'applicazione dello studio di settore relativo all'attività prevalente non potranno essere utilizzati direttamente ai fini dell'accertamento di cui all'art. 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146.

Occorre, inoltre, rammentare che per i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, con ricavi derivanti dalle attività non prevalenti superiori al venti per cento dell'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati, per il periodo d'imposta 2007, è stato abolito l'obbligo di inviare i modelli M ed N relativi all'annotazione separata. Per tali soggetti viene introdotto l'obbligo di compilare l'apposito prospetto "Imprese multiattività" presente nella sezione relativa ai dati analitici del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore attinente all'attività prevalente.

Il succitato prospetto, infatti, contiene l'indicazione delle percentuali dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle varie attività. Nel modello (riferito al codice dell'attività prevalente) devono essere indicati i dati (contabili ed extracontabili) con riguardo all'intera attività d'impresa esercitata, secondo le indicazioni fornite nelle relative istruzioni.

Per effetto del decreto in oggetto e sempre con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, è stata abolita, ai fini dell'utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento, anche la causa di inapplicabilità connessa all'esercizio dell'attività d'impresa mediante più punti di produzione e di vendita in locali non contigui a quelli di produzione³⁰.

annotazione separata (condizioni e modalità di annotazione, casi di esclusione e di non obbligatorietà, modelli per la comunicazione dei dati rilevanti, decorrenza dell'obbligo).

²⁹ Pubblicato sulla G.U. 29 dicembre 1999, n. 304.

³⁰ I chiarimenti in merito alle semplificazioni introdotte dal decreto dell'11 febbraio 2008 sono contenuti nella circ. Ag. Entr. 1 aprile 2008, n. 31/E.

5. Conclusioni: riflessi dell'inderminatezza di talune cause di esclusione sulla valenza probatoria degli studi di settore

Come si è avuto modo di vedere, l'elevato tecnicismo delle condizioni di esclusione e di inapplicabilità degli studi di settore non può nascondere una caratteristica inconfutabile di alcune di esse ovvero la loro inidoneità ad essere applicate automaticamente a prescindere da una valutazione specifica, caso per caso, degli estremi per la loro applicazione, da parte dell'Agenzia, in prima battuta, e dal giudice poi.

Si pensi, infatti, alla condizione di non normale svolgimento dell'attività e, in taluni casi, a quella di inizio e cessazione dell'attività per alcune fattispecie (ad esempio, conferimento d'azienda). La non tassatività delle ipotesi rientranti nella prima ed il giudizio necessariamente richiesto in merito all'omogeneità dell'attività svolta dalla conferitaria rispetto alla conferente nella seconda, confermano inequivocabilmente la necessità di un giudizio e di una valutazione da operarsi caso per caso specificamente.

Questa semplice considerazione ci consente, sotto il profilo che ci occupa, di apporare un nuovo elemento di riflessione nella diatriba, che parte della dottrina continua ad alimentare, fra coloro i quali ritengono gli studi di settore una predeterminazione normativa idonea a fondare, unitamente ad altri elementi, una presunzione semplice per la determinazione dei ricavi prodotti dall'azienda e coloro i quali ritengono invece gli studi una presunzione legale relativa³¹.

³¹ In verità, le tesi in dottrina sono maggiormente articolate. Senza pretesa di esaustività, si possono richiamare in questa sede le posizioni di coloro che ritengono gli studi delle mere predeterminazioni normative idonee a fondare, unitamente ad altri elementi, delle presunzioni semplici: CORASANTI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 24 e ss.; BEGHIN, *Il dualismo tra studi di settore evoluti e studi di settore non evoluti: una battaglia di retroguardia*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, 323; BEGHIN, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'art. 62-sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico-probabilistica" degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, II, 452 e ss.; TOSI, *cit.*, 281 e ss. Ritiene che gli studi non abbiano valore di presunzione legale relativa tranne nel caso di comportamenti illegittimi del contribuente FALSETTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2008, 502 e ss. In ragione dell'evoluzione tecnica degli studi di settore, ritiene sia possibile attribuire loro valore di presunzioni semplici FICARI, *Sulla metamorfosi degli studi di settore: profili sostanziali*, in *Rass. trib.*, 2008, 1562 e ss. Per VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 159 e ss., gli studi di settore avrebbero valenza di meri "fatti di conoscenza" e non di "fatti di accertamento". In argomento si veda anche MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 991; GIORGI, *L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. trib.*, 2001, 685 e ss., il quale attribuisce agli studi valenza mista. Per il valore di presunzione legale si vedano MANZONI, *Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione*, in *Rass. trib.*, 2008, 1243 e ss.; BORRA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 343-347.

Nella presunzione legale relativa, inverò, il nesso che lega il fatto noto al fatto ignoto è predeterminato rigorosamente dal legislatore. Una volta provato il fatto noto, anche il fatto ignoto risulterà di conseguenza dimostrato, salvo il diritto alla prova contraria da parte del contribuente. In caso di mancato assolvimento dello stesso, il fatto presunto si intenderà provato. Perché la presunzione possa dirsi legale il nesso fra il fatto noto e il fatto ignoto previsto dalla legge deve essere predeterminato e non lasciato alla libera valutazione del giudice, diversamente si tratterebbe di una presunzione semplice, ovvero di un ragionamento deduttivo la cui tenuta sul piano logico e probabilistico rimane affidata al libero convincimento dell'organo giudicante.

La circostanza che le cause di esclusione non siano applicabili senza una valutazione caso per caso finisce con l'avvalorare l'orientamento dottrinale che inquadra gli studi di settore quali predeterminazioni normative da porre a base di presunzioni semplici; orientamento tra l'altro confermato dal fatto

BRIGHENTI, *L'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Boll. trib.*, 2007, 842 e ss. Per DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, 318-319, "Gli studi di settore costituiscono delle presunzioni relative. Gli elementi da essi risultanti hanno la natura di presunzioni qualificate. Essi hanno quale effetto quello di invertire l'onere della prova, giacché è il contribuente che dovrà farsi carico di dimostrare la non applicabilità degli studi alle specifiche condizioni di esercizio della propria attività". Sul punto anche FANTOZZI, *Gli studi di settore del reddito d'impresa*, in PERRONE - BERLURI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, 367. In giurisprudenza, si vedano Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in *il Fisco*, 2006, 5382; Cass., sez. trib., 3 maggio 2005, n. 9135; Cass., sez. trib., 23 giugno 2003, n. 9946; Cass., sez. trib., 27 settembre 2002, n. 13995; Cass., sez. trib., 23 maggio 2001, n. 7015; Cass., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19163, tutte reperibili in *bdc:ilsol24ore.com*. Per la prassi si vedano le circolari Ag. Entr. 22 maggio 2007, n. 31/E e 12 giugno 2007, n. 38/E, nonché la circ. Ag. Entr. 23 gennaio 2008, n. 5/E, con la quale recentemente l'Agenzia, relativamente all'introduzione degli indicatori di normalità economica qualificati come presunzioni semplici dallo stesso Legislatore, ha affermato "Per natura, dunque, non si tratta di una presunzione qualitativamente diversa da quella che (...) caratterizza l'utilizzo degli studi di settore. Mentre, nell'accertamento effettuato in base a questi ultimi, l'onere di fornire ulteriore materiale probatorio, in capo all'Ufficio, non è predefinito, nel senso che esso dipende dall'apporto di elementi particolari (...) da parte del contribuente in sede di contraddittorio - che come noto va obbligatoriamente tenuto -, in caso di applicazione degli indicatori l'Ufficio comunque deve accompagnare questi ultimi con ulteriori elementi, a prescindere dall'atteggiamento che il soggetto sottoposto a controllo terra in sede di contraddittorio. La stima effettuata mediante gli indicatori di normalità economica in parola non legittima, pertanto, l'emissione di atti di accertamento automatici, esclusivamente basati sulla stima medesima (come intende evidentemente chiarire il nuovo comma 14 ter e come ribadito dalle integrazioni apportate al comma 14). Ma, come si dirà di seguito e come è già stato chiarito nelle precedenti circolari in materia, l'uso automatico non è consentito neppure per l'accertamento che impiega gli studi, dato che il suo contenuto dipende dall'esito, imprevedibile a priori, del contraddittorio. Questi ultimi conclusioni vale, peraltro, anche con riferimento agli studi in evoluzione e, in particolare, agli indicatori previsti dal comma 13 della legge finanziaria per il 2007".

che il legislatore, nell'introdurre i recenti indicatori di normalità economica, che vanno ad integrare il sistema degli studi di settore, ha espressamente sancito tale natura³².

Invero, la causa di esclusione prevista dalla legge di una presunzione legale relativa deve operare coerentemente alla presunzione che esclude, in modo da non lasciare eccessivo spazio di valutazione al giudice, trasformando tale presunzione legale in una mera presunzione semplice.

Se quanto detto è vero, le menzionate cause di esclusione "aperte" rappresenterebbero l'ulteriore dimostrazione, se ve ne fosse bisogno, della natura di semplici predeterminazioni normative degli studi di settore, da porre a base di un ragionamento presuntivo.

L'affermazione non è di poco conto, posto che l'Ufficio non potrà esimersi dal verificare comunque, a prescindere dal contraddittorio con il contribuente, l'esistenza di cause di esclusione dagli studi, comportamento dal quale potrebbe invece sottrarsi nel caso in cui si trattasse di una presunzione legale relativa e il contribuente non facesse valere in contraddittorio particolari circostanze in grado di integrare gli estremi di eventuali cause di esclusione "aperte", circostanze comunque conoscibili dall'Ufficio.

Dello stesso avviso sembra ormai anche l'Agenzia che nella recente circ. 23 gennaio 2008, n. 5/E ha affermato: "*l'ufficio è sempre tenuto a verificare, anche nel contraddittorio con il contribuente, l'eventuale esistenza di cause che abbiano influito negativamente sul normale svolgimento dell'attività*", e ancora "*in caso di mancata partecipazione al contraddittorio, invece, la valutazione dell'affidabilità delle risultanze dello studio sarà svolta direttamente dall'ufficio sulla base degli elementi in proprio possesso*".

Maurizio Interdonato

Professore supplente di Diritto Tributario
Facoltà di Giurisprudenza
Università degli Studi di Verona

³² Cf. il comma 14 bis, dell'art. 1, della citata L. 27 dicembre 2006, n. 296, introdotto dall'art. 15, comma 3 bis, del D.L. 2 luglio 2007, conv. in L. 3 agosto 2007, n. 127, il quale dispone: "*gli indicatori di normalità economica di cui al comma 14, approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici*". Il successivo comma 14 ter dispone poi "*I contribuenti che dichiarano un ammontare di ricavi, compensi o corrispettivi inferiori rispetto a quelli desumibili dagli indicatori di cui al comma 14 bis non sono soggetti ad accertamenti automatici e in caso di accertamento spetta all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati*".

TRATTAMENTO ILECITO DI DATI PERSONALI ED INVESTIGAZIONI DIFENSIVE SULLA CONDOTTA DI UNA TERZA PERSONA AI FINI DI UN GIUDIZIO CIVILE

COMMENTO A TRIBUNALE DI VERONA – GIUDICE PER LE INDAGINI PRELIMINARI – ORDINANZA 28 NOVEMBRE 2008 – GIUDICE DONATI

SOMMARIO: 1. La decisione del Gip del Tribunale di Verona del 28 novembre 2008 – *Investigazioni difensive e tutela della privacy* – 3. Differenziazione della disciplina in relazione alla natura dei dati personali trattati – 4. Conclusioni

1. La decisione del Gip del Tribunale di Verona in data 28 novembre 2008 – sopra pubblicata nella Parte Prima, con relativi riferimenti normativi, giurisprudenziali e dottrinali cui si rinvia – tocca un tema assai delicato, concernente i limiti di liceità delle investigazioni difensive sui comportamenti ed i precedenti giudiziari di una terza persona, ai fini dell'acquisizione "preventiva" di dati personali (nella specie: fotografie ed informazioni sulla sua ipotizzata convivenza con l'ex-coniuge, condanne penali subite), che la parte committente intendeva poi produrre in un ricorso da promuovere in sede civile per la modifica delle condizioni di affidamento dei figli stabilite in sede di divorzio.

2. Come è noto, il codice di procedura penale ammette e regola specificamente, nell'apposito "Titolo sesto-bis" introdotto – nel suo Libro Quinto dedicato alle indagini preliminari – dalla legge 7 dicembre 2005, n. 397, intitolato "*Investigazioni difensive*" (artt. da 391-bis a 391-decies c.p.p.), le attività che possono essere svolte e la documentazione che può essere acquisita dal difensore, sia dell'indagato che della parte offesa, nonché dai suoi "*sostituti*" ed "*ausiliari*" incaricati ("*investigatori privati autorizzati*" e "*consulenti tecnici*"; art. 391-bis c.p.p.). Indagini del difensore che sono ammissibili anche in via "preventiva", in vista o, come si esprime il codice, "*per l'eventualità che si instauri un procedimento penale*" (art. 391-*nonies* c.p.p.).

Nulla invece è ancora previsto, a livello legislativo, per il processo civile ed, in specie, per quello relativo al diritto di famiglia, in cui non sono meno pressanti le esigenze di investigazione ed acquisizione di informazioni