

# L'ENTRATA IN FUNZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE; L'ACCERTAMENTO EX ART. 39 D.P.R. N. 600/1973

*Relatore:*

Dott. Roberto LUNELLI

Dottore commercialista in Udine – Consigliere nazionale  
e Presidente per il Friuli Venezia Giulia dell'A.N.T.I. (Associazione Nazionale Tributaristi Italiani)

SOMMARIO: I PARTE – 0. Premessa. – 1. La natura giuridica delle Agenzie Fiscali: cenni sulla personalità e sulla autonomia delle Agenzie Fiscali. – 2. Riflessioni processuali dell'entrata in funzione delle Agenzie Fiscali. - 2.1. Legittimazione e difesa della parte pubblica nei giudizi davanti alle Commissioni Tributarie; - 2.2. Notifica delle sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie Regionali e proposizione dei ricorsi per Cassazione. – 3. Regime transitorio. – 4. Conclusione.

## 0. *Premessa.*

Con l'attivazione delle Agenzie fiscali<sup>1</sup>, a partire dal 1° gennaio 2001, gli “Uffici del Ministero delle Finanze”<sup>2</sup>, che prima di allora assumevano la qualità di “parte”<sup>3</sup> nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie, sono stati sostituiti dai “nuovi” Uffici locali delle Agenzie fiscali, e in particolare dagli Uffici delle Agenzie delle Entrate e del Territorio<sup>4</sup>: con conseguenze rilevanti e non sempre chiare sotto il profilo processuale.

## 1. *La natura giuridica delle Agenzie Fiscali: cenni sulla personalità e sulla autonomia delle Agenzie Fiscali.*

Prima di illustrare i principali effetti processuali connessi con la entrata

---

<sup>1</sup> Cfr. art. 61 del D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 e D.Min.Fin. prot. 1390 del 28 dicembre 2000.

<sup>2</sup> Ci si riferisce agli uffici operativi e cioè agli Uffici delle Entrate – ovvero Uffici distrettuali delle Imposte Dirette, Uffici provinciali IVA e Uffici del Registro – e agli Uffici del Territorio.

<sup>3</sup> Cfr. art. 10 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Processo Tributario.

<sup>4</sup> Con l'intervenuta espansione della giurisdizione delle Commissioni tributarie ai tributi di origine doganale (per effetto dell'art. 12, co. 2 della L. 448/2001), divengono autonome parti processuali, nei procedimenti promossi davanti ai predetti Organi giudiziari dopo il 31 dicembre 2001, anche (...e per la prima volta) gli Uffici periferici della Agenzia delle Dogane.

in funzione delle Agenzie fiscali, è opportuno un breve cenno sulla natura giuridica di questi nuovi organismi, dal momento che dalla loro qualificazione (Enti Pubblici autonomi o Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo) dipende la soluzione da dare ai problemi più dibattuti nella materia che forma oggetto di questo intervento (basti pensare alla identificazione del soggetto legittimato – e alla sua rappresentanza – nel giudizio dinanzi alla Corte di cassazione).

Dirò subito che, a mio parere (...e pur nella consapevolezza che autorevoli giuristi si sono espressi in senso contrario), le Agenzie fiscali costituiscono Enti pubblici autonomi, soggettivamente distinti e indipendenti rispetto alla Amministrazione finanziaria o, comunque, alle Amministrazioni dello Stato<sup>5</sup>.

Nell'art. 61, co. 1 e 2 del D.Lgs. 300/1999, si legge, infatti, che “*Le agenzie fiscali hanno personalità giuridica di diritto pubblico*”, nonché “*autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa contabile e finanziaria*”. Non solo: se l'attribuzione della personalità giuridica non bastasse<sup>6</sup>, rilevo che

---

<sup>5</sup> Si veda, in questo senso, PERRUCCI, *Agenzie fiscali in retta d'arrivo*, in “Boll. Trib.”, n. 19/1999, pag. 1421 e segg.; BERLIRI, *Attivazione dell'Agenzia fiscale delle entrate – Prime considerazioni e problematiche del contenzioso tributario*, in “Giur. Imp.”, n. 1/2001, pag. 193 e segg.; RUSSO-FRANSONI, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in “Riv. Dir. Trib.”, 2001, pag. 895 e segg.; D'AVANZO-MAZZOCCA, *Osservazioni sull'ordinamento della giustizia tributaria e sul processo alla luce della riforma del Ministero delle Finanze*, in “Finanza & Fisco”, n. 16/2001, pag. 2239 e segg.; contra TABELT, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in “Rass. Trib.”, n. 3/2002, pag. 817 e segg., il quale attribuisce in realtà natura “bivalente” alle Agenzie, assimilandole agli enti strumentali (e quindi separati dallo Stato), quando svolgono funzioni tecnico-operative ispirate a metodi di gestione di tipo imprenditoriale; e agli enti organici (annessi alla amministrazione finanziaria), quando svolgono funzioni d'ordine utilizzando strumenti di natura essenzialmente autoritativa; MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in “Rass. Trib.”, n. 2/2001, pag. 377 e segg..

<sup>6</sup> Come ritengono quegli autori secondo cui l'attribuzione della personalità giuridica alle Agenzie fiscali non ne esclude l'inquadramento tra le amministrazioni dello Stato, che sarebbe invece dimostrato dalla presenza di un collegamento tra le due strutture organizzative, riscontrabile nelle disposizioni relative alla designazione degli organi delle Agenzie fiscali (art. 67 del D.Lgs. 300/1999) e nella circostanza che queste ultime sono istituzionalmente investite di funzioni e potestà pubbliche (ved. ancora MULEO, op. cit., pag. 392). Tale ragionamento però non può essere condiviso perché confonde il piano della natura dell'ente con quello del raccordo di questo con lo Stato e finisce per negare (contro ogni evidenza) l'esistenza nel nostro ordinamento degli enti pubblici (non economici), che sono caratterizzati proprio dalla attribuzione di funzioni dello Stato (ved., per tutti, OTTAVIANO, *Ente pubblico*, in “Enc. Dir.”, XIV, Milano, 1965, pag. 965 e segg.).

– l’art. 57, co. 1 del citato Decreto dispone il trasferimento dei “*rappor-  
ti giuridici* (oltreché dei poteri e delle competenze)” relativi alle funzioni pri-  
ma esercitate dai Dipartimenti ministeriali, lasciando chiaramente intendere  
che l’istituzione delle Agenzie fiscali comporta una vera e propria modifica-  
zione del soggetto che di tali rapporti ha la titolarità e la capacità; e, ancora,  
che

– il successivo art. 72, in materia di rappresentanza in giudizio delle  
Agenzie, richiama l’art. 43 del R.D. 1611/1933, che riguarda esclusivamente  
e specificamente le Amministrazioni pubbliche indipendenti dallo Stato<sup>7</sup>; ma,  
soprattutto, che

→ la *ratio* della Riforma della Amministrazione finanziaria, secondo il  
“modello per agenzie”, consiste proprio nella devoluzione delle attività e re-  
sponsabilità inerenti alla gestione dei tributi a strutture organizzative specifi-  
che ed autonome (...e non a nuovi organi del Ministero dell’Economia e del-  
le Finanze); come si deduce anche dal fatto che le Agenzie fiscali<sup>8</sup> formano  
oggetto di una disciplina speciale e derogatoria rispetto a quella “comune” re-  
lativa alle altre Agenzie<sup>9</sup> (le quali invece, a parere dei più, rappresentano –  
queste sì – una mera articolazione interna nell’ambito dei vari Ministeri).

Del resto, nell’art. 3 del già citato Decreto del 28 dicembre 2000, l’allo-  
ra Ministro delle Finanze aveva stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2001,  
tutte le attività e le funzioni devolute alle Agenzie fiscali cessano di essere  
esercitate dai Dipartimenti e “*la titolarità dei rapporti giuridici e delle obbli-  
gazioni di pertinenza dei citati Dipartimenti è trasferita alle Agenzie fiscali*”:  
realizzando così – se le espressioni normative hanno un senso – non solo il  
trasferimento (o la separazione) di funzioni, poteri e competenze, ma una vera  
e propria successione ex lege di tutti i rapporti sostanziali riconducibili al-  
l’esercizio di quelle funzioni che prima facevano capo al Ministero delle Fi-  
nanze ed erano gestite (a livello centrale) dai Dipartimenti e (a livello perife-  
rico) dai vari Uffici locali<sup>10</sup>.

Il modello di Amministrazione fiscale “per agenzie” delineato dal D.Lgs.  
300/1999 prevede dunque:

\* un Ministero (dell’Economia e) delle Finanze, con compiti di elabora-

---

<sup>7</sup> Aspetto, questo, rimarcato da GLENDI, *Commento alla Circolare della Agenzia delle  
Entrate 30 luglio 2001, n. 71/E*, in “*Corr. Trib.*”, n. 39/2001, pag. 2958 e segg..

<sup>8</sup> Che il D.Lgs. assimila, sotto questo profilo, alla Agenzia della protezione civile.

<sup>9</sup> La relativa disciplina è contenuta nell’art. 8 del citato D.Lgs. 300/1999.

<sup>10</sup> In questo senso ved. BUTTUS, *L’istituzione delle agenzie fiscali: profili e problema-  
tiche di natura processuale*, in “*Riv. Dir. Trib.*”, 2001, pag. 872 e segg..

zione delle politiche fiscali, di indirizzo, monitoraggio e vigilanza (affidati al Dipartimento per le politiche fiscali);

\* quattro Agenzie fiscali (Enti Pubblici, autonomi e esterni alla A. F.) che subentrano

– a livello centrale, ai preesistenti (e quasi omonimi) Dipartimenti<sup>11</sup>, e

– a livello periferico, ai preesistenti Uffici (periferici) del Ministero, assumendo la denominazione di Uffici locali delle Agenzie; i quali, sotto il profilo della disciplina della struttura organizzativa e del personale, “corrispondono” ai soppressi Uffici del Ministero (nel senso che, nella sostanza, le stesse persone continuano a svolgere gli stessi compiti nei medesimi locali: auspicabilmente – perché altrimenti la riforma sarebbe servita a nulla – con maggior efficienza e migliore motivazione).

## *2. Riflessi processuali della entrata in funzione delle Agenzie Fiscali.*

Quanto detto in ordine alla natura delle Agenzie fiscali - e alla sostanziale “trasposizione” della struttura periferica del Ministero delle Finanze a quella dei nuovi “Uffici (locali) della Agenzia delle Entrate” - consente di dare soluzione ai problemi connessi al predetto riassetto organizzativo, con particolare riferimento, nel caso in esame, alla legittimazione e alla difesa della parte “pubblica”

– nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali (e anche Centrale);

– in relazione alla notifica, ad opera dei contribuenti, delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali e alla proposizione dei ricorsi per cassazione.

La permanenza in vita del Ministero delle Finanze (seppure riformato e integrato anche nel nome) e, d’altra parte, la soppressione dei suoi Uffici periferici determinano conseguenze rilevanti nella successione nei rapporti processuali pendenti: per cui va tenuto distinto (e facilmente risolto) il problema nei primi due gradi di giudizio, da quello (più difficile e tuttora controverso) che si pone dopo il giudizio di secondo grado.

---

<sup>11</sup> Va peraltro segnalato che è in atto la razionalizzazione della struttura della Agenzia delle Entrate con la ridefinizione delle competenze della Direzione centrale e delle Direzioni regionali (ved. Delibera della Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2002, resa nota dal “Il Sole – 24 Ore” del 30 luglio 2002, pag. 18).

2.1. *Legittimazione e difesa della parte pubblica nei giudici davanti alle Commissioni Tributarie* (di primo e di secondo grado; ma anche di fronte alla Commissione centrale).

Prima della riforma di cui al D.Lgs. 300/1999, in base agli **artt. 10, 11 e 12 del D.Lgs. 546/1992**, la qualità di parte nel processo tributario veniva espressamente riconosciuta all’“*ufficio del Ministero delle finanze*” autore dell’atto impugnato o a cui spettavano le attribuzioni del rapporto controverso. Esso stava in giudizio “*direttamente o mediante l’ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata*”, senza obbligo di assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato, salva la sua eventuale (e facoltativa) assistenza nel giudizio di secondo grado da parte della Avvocatura dello Stato.

Le citate disposizioni di legge mantengono, a mio parere, pieno vigore pur dovendosi prendere atto che si è verificata una sostituzione *ex lege* della nuova struttura periferica delle Agenzie fiscali interessate (Entrate, Territorio e, da ultimo, Dogane) alla struttura che operava in precedenza nell’ambito contenzioso: così come in passato ad ogni singolo Ufficio periferico del Ministero delle Finanze spettava la qualifica di “parte processuale”, oggi ad ogni singolo Ufficio (locale) della Agenzia fiscale interessata (...e non all’Agenzia fiscale in quanto tale) spetta la qualità di parte e la capacità di stare in giudizio direttamente: con i medesimi poteri che prima erano riconosciuti agli Uffici (periferici) del Ministero.

Ne deriva che i ricorsi davanti alla Commissione tributaria provinciale devono ora essere notificati agli Uffici delle Agenzie fiscali che hanno emesso gli atti impugnati, i quali possono costituirsi e difendersi nei relativi giudizi (e, se del caso, appellare la sentenza ad essi sfavorevole), senza bisogno di apposita difesa tecnica, salva la facoltà di farsi assistere dalla Avvocatura dello Stato davanti alle Commissioni tributarie regionali (anche in sede di rinvio dalla Corte di cassazione). Tutto ciò in base ad apposite convenzioni tra l’Avvocatura dello Stato e ciascuna delle Agenzie<sup>12</sup>. Ne deriva che – fra l’altro – resta pienamente applicabile l’art. 52, co. 2 del D.Lgs. 546/1992, che prevede, in caso di appello dell’Ufficio, la preventiva autorizzazione del capo dell’ufficio contenzioso tributario della competente Direzione regionale o compartimentale (dell’Agenzia): con tutte le conseguenze (in ordine alla inammissibilità dell’appello) che, in mancanza, la giurisprudenza di diritto non ha mancato di precisare<sup>13</sup> (con la sola eccezione dell’appello proposto diretta-

---

<sup>12</sup> Per l’Agenzia delle Entrate, ved. Protocollo di intesa del 21 marzo 2001.

<sup>13</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., Sent 29 agosto 2002, n. 11321; Cass., Sez. Trib., Sent 26 luglio 2001, n. 10238 e n. 10239.

mente dalla Direzione regionale o compartimentale che – è stato riconosciuto dalla Suprema Corte – non presuppone la autorizzazione in parola<sup>14</sup>).

## 2.2. *Notifica delle sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie Regionali e proposizione dei ricorsi per Cassazione.*

Muta, invece, con l'introduzione dell'art. 72 del D.Lgs. 300/1999 (...l'unica disposizione del Decreto delegato riguardante il contenzioso delle Agenzie fiscali), la disciplina della assistenza e rappresentanza delle Agenzie fiscali nel giudizio tributario di legittimità, per cui esse *possono* (...non *devono*) avvalersi del patrocinio della Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del R.D. 1611/1933, che – come detto in precedenza – si riferisce alle Amministrazioni pubbliche non statali.

Il richiamo all'art. 43 del R.D. 1611/1933 dovrebbe comportare<sup>15</sup> la non applicabilità, ai processi instaurati dopo l'entrata in vigore della riforma:

\* dell'art. 21, comma 1, della L. 133/1999 (norma di "interpretazione autentica" dell'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 546/1992), che aveva determinato la decorrenza del termine (cosiddetto "breve", di impugnativa presso la Corte di Cassazione) dalla notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali alle Avvocature distrettuali territorialmente competenti ai sensi dell'art. 11 del R.D. 1611/1933, ancorché questa non avesse fornito alcun patrocinio all'ufficio finanziario nel corso del giudizio di secondo grado;

\* di tutte le norme dettate dallo stesso R.D. per le Amministrazioni dello Stato, e in particolare della disposizione per cui la rappresentanza, il patrocinio e l'assistenza legale della Amministrazione finanziaria (salva la deroga posta dal richiamato art. 11/546 con riferimento alle sole controversie davanti alle commissioni tributarie) spettavano di diritto alla Avvocatura dello Stato (art. 1); e di quella per cui, in tali casi, alla Avvocatura dello Stato dovevano essere notificate tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale, nonché ogni atto processuale, comprese le sentenze (art. 11).

Ne deriva quanto segue.

A) Sotto il profilo della notificazione degli atti processuali (e, in particolare, della sentenza delle Commissioni tributarie regionali, ai fini del decorso del termine "breve" di impugnazione, e del ricorso per cassazione), si devo-

---

<sup>14</sup> Cass., Sez. Trib., Sent. 26 luglio 2001, n. 10240.

<sup>15</sup> BERLIRI, op. cit., pag. 193; LUNELLI-MISSONI, La riforma della Amministrazione finanziaria secondo il modello per Agenzie, in "Il Fisco", n. 22/2001, pag. 7697.

no applicare le regole generali previste in materia di notificazione dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c, per cui:

– (**regola**) qualora l’Ufficio non si sia avvalso, nel giudizio di appello, del patrocinio della Avvocatura dello Stato, la notifica deve essere effettuata

→ all’indirizzo dell’Ufficio che, fino a quel momento, è stato parte del processo (presso la rispettiva sede), quando la notifica ha ad oggetto la sentenza d’appello;

→ nei confronti della Agenzia fiscale – Direzione Centrale (presso la sede di Roma), essendo l’Ufficio periferico privo di soggettività esterna per quanto attiene al giudizio di legittimità<sup>16</sup>, se la notifica riguarda il ricorso per cassazione;

– (**eccezione**), nel caso in cui l’Ufficio abbia affidato l’incarico alla Avvocatura, la notifica deve essere effettuata

→ sempre nei confronti dell’Ufficio, ma presso la competente Avvocatura Distrettuale dello Stato eventualmente costituitasi in giudizio, quando la notifica ha ad oggetto la sentenza della Commissione tributaria regionale;

→ presso la Avvocatura Generale dello Stato (Roma, via dei Portoghesi, 12), se la notifica riguarda il ricorso per cassazione.

B) Sotto il profilo della assistenza legale, spetta ora agli Uffici locali delle Agenzie attivarsi al fine di ottenere il patrocinio della Avvocatura dello Stato (in teoria anche di altro difensore tecnico, ma in pratica ciò non è possibile, in conseguenza delle Convenzioni intervenute tra le varie Agenzie e la Avvocatura dello Stato); patrocinio che è obbligatorio nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione e facoltativo (in alternativa alla difesa “diretta”) nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie regionali (o di secondo grado).

### 3. *Regime transitorio.*

Quanto appena esposto in ordine alla assistenza e rappresentanza delle Agenzie fiscali nel giudizio tributario di merito e di legittimità vale pacifica-

---

<sup>16</sup> In questo senso, ved. Cass. 657/2000; nonché RUSSO-FRANSONI, op. cit., pag. 903, per i quali tuttavia i ricorsi andrebbero comunque notificati presso l’Avvocatura Generale dello Stato, dal momento che – secondo la discutibile opinione degli autori -le Agenzie (intese come enti unitari) sarebbero rappresentate e difese dall’organo legale in via organica ed esclusiva. In termini dubitativi (Agenzia dell’Entrate o Ufficio locale), BERLIRI, op. cit. pag. 200. *Contra* l’Agenzia delle Entrate, con la Circ. 71/E del 30 luglio 2001, che attribuisce ai propri Uffici periferici la *legittimatio ad processum* (anche) nel giudizio di legittimità: con la conseguenza che il ricorso per cassazione dovrebbe essere intestato e notificato all’Ufficio (conf. GLENDI, op. cit., pag. 2964).

mente per i **processi “nuovi”**, cioè quelli promossi dai contribuenti dopo l’attivazione della Agenzia delle Entrate e, quindi, a partire del 1° gennaio 2001. Ma che ne è dei giudizi “in corso”, cioè quelli per i quali, anteriormente al 1° gennaio 2001, era già stato notificato quantomeno il ricorso di primo grado all’ allora competente Ufficio periferico della Amministrazione finanziaria?

E’ evidente che il passaggio alle Agenzie fiscali della titolarità di una parte dei rapporti giuridici e delle obbligazioni della Amministrazione finanziaria (quelli di pertinenza dei soppressi Dipartimenti) ha comportato anche il trasferimento (in capo alle prime) dei rispettivi diritti controversi: il che ha generato, sotto il profilo processuale, l’ipotesi di successione a titolo particolare disciplinata nell’art. 111 del c.p.c.<sup>17</sup>.

Al riguardo, qualche autore<sup>18</sup> ha richiamato l’istituto della scissione societaria: l’Amministrazione finanziaria (che rimane in vita) ha trasferito un “ramo d’azienda” (ossia la sua struttura dipartimentale) a nuovi soggetti (costituiti dalle Agenzie fiscali), realizzando per l’appunto o una successione a titolo particolare<sup>19</sup>.

L’applicazione dell’art. 111 c.p.c. al caso in esame determina, però, effetti diversi a seconda del grado del processo in corso alla data di entrata in vigore della riforma; nel senso che la successione processuale:

\* per quanto attiene ai due primi gradi di giudizio, si traduce nella generalizzata (e automatica) sostituzione dei nuovi Uffici (delle Agenzie) a quelli del Ministero (che non esistono più); mentre

\* nel giudizio di legittimità, consente all’Amministrazione finanziaria dello Stato, ossia al relativo Ministero (riformato, ma non soppresso) di mantenere la sua originaria legittimazione, salva la legittimazione attribuita alle nuove Agenzie (o ai rispettivi Uffici) in base alla facoltà prevista nel co. 2° dell’art. 111 c.p.c..

---

<sup>17</sup> Art. 111 c.p.c.: “[1] Se nel corso del processo si trasferisce il diritto controverso per atto tra vivi a titolo particolare, il processo prosegue tra le parti originarie. [ 2] Se il trasferimento a titolo particolare avviene a causa di morte, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto. [3] In ogni caso il successore a titolo particolare può intervenire o essere chiamato nel processo e, se le altre parti vi consentono, l’alienante o il successore universale può essere estromesso. [4] La sentenza pronunciata contro questi ultimi spiega sempre i suoi effetti anche contro il successore a titolo particolare ed è impugnabile anche da lui, salve le norme sull’acquisto in buona fede dei mobili e sulla trascrizione.”

<sup>18</sup> BERLIRI, op. cit., pag. 201.

<sup>19</sup> In questo senso, si è pronunciata la Corte di cassazione in ipotesi di successione ex lege analoghe a quella in esame: cfr. Cass., Sez. III, 12 giugno 1999, n. 5822 (in relazione al subentro dell’Inpdap alla Direzione Generale degli istituti di previdenza del Ministero del Tesoro); Cass., Sez. I, 28 luglio 2000, n. 9894 (in relazione al subingresso dell’Ente Poste nei rapporti facenti capo alla Amministrazione PP.TT.).

Ne deriva che, in relazione ai processi pendenti alla data di entrata in funzione delle Agenzie (1° gennaio 2001):

\* gli appelli davanti alle Commissioni tributarie regionali (che avrebbero dovuto essere proposti nei confronti degli Uffici locali delle Entrate del Ministero delle Finanze, i quali però non esistono più), vanno necessariamente indirizzati ai corrispondenti Uffici (locali) della Agenzia delle Entrate;

\* la notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali avverrà in base all'art. 21, co. 1 della L. 133/1999 (che, invece, non è più applicabile ai giudizi instaurati dopo il 1° gennaio 2001);

\* il ricorso per cassazione dovrà essere proposto ancora contro il Ministero delle Finanze (che non è stato soppresso dalla riforma) e andrà, pertanto, notificato presso la Avvocatura Generale dello Stato.

Quelle sopra esposte sembrano le soluzioni più ragionevoli e corrette da dare ai problemi di diritto intertemporale posti dalla istituzione delle Agenzie fiscali, con le sue articolazioni locali...nonostante la Circolare n. 71/E del 30 luglio 2001<sup>20</sup>, emanata dalla stessa Agenzia delle Entrate. La quale, dopo aver affermato che gli Uffici locali della Agenzia sono “parti” anche nel giudizio di legittimità davanti alla Corte di cassazione, ha precisato che tale legittimazione (“totalizzante”) vale non solo per i processi incardinati (con ricorso davanti alle Commissioni tributarie provinciali) a partire dal 1° gennaio 2001, ma anche per quelli pendenti a quella data (e, pertanto, instaurati prima). Secondo tale indirizzo, pertanto, il ricorso per cassazione dovrebbe essere diretto e notificato all'Ufficio locale che è stato parte nei giudizi di merito e non al Ministero dell'Economia e delle Finanze, presso l'ufficio della Avvocatura Generale dello Stato.

Per comodità, rinvio alla tabella allegata, nella quale sono state indicate le parti, i rappresentanti, nonché i destinatari degli atti processuali: prima della riforma (seconda colonna); e dopo la riforma, avendo cura – in questo caso – di distinguere la situazione “a regime” (terza colonna) da quella “transitoria” (che riguarda i processi pendenti alla data del 1° gennaio 2001: quarta colonna); con indicazione anche delle soluzioni divergenti [...] rispetto a quelle ritenute corrette.

#### 4. *Conclusione.*

Le affermazioni della Agenzia delle Entrate destano perplessità, ma non possono essere trascurate, dato che provengono dalla controparte “naturale”

---

<sup>20</sup> In “Guida Normativa – Il Sole-24 Ore” n. 143/2001, pag. 7 e segg..

(e di gran lunga maggioritaria) del contribuente e sono dunque destinate ad avere rilievo sul piano pratico. Per cui, in attesa che venga risolto il contrasto interpretativo tra la dottrina e la giurisprudenza, da un lato, e la prassi amministrativa, dall'altro, va adottata – io credo – la massima cautela nella intestazione e nella notifica degli atti processuali, pure nel convincimento una sia la soluzione “legittima”.

In particolare, con riferimento ai processi pendenti al 1° gennaio 2001, ritengo prudente:

a) notificare le **sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali** non solo alla competente Avvocatura Distrettuale dello Stato (ex art. 21, co. 1, della L. 133/1999), come sembra doveroso, ma anche agli Uffici delle Agenzie automaticamente subentrati nei processi di appello ai soppressi Uffici periferici del Ministero (seguendo, pertanto, le discutibili istruzioni impartite nella richiamata Circolare);

b) proporre i **ricorsi per cassazione**, indirizzandoli

– sia alla Amministrazione delle Finanze dello Stato (ossia al Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro *pro tempore*) con notifica presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

– sia alla Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale, in persona del Direttore pro tempore, con notifica presso la sede di Roma;

– sia agli Uffici locali delle Agenzie che hanno sostituito nel giudizio di appello gli Uffici del Ministero delle Finanze, presso le rispettive sedi.

E' ben vero che autorevole dottrina<sup>21</sup>, nel teorizzare una legittimazione diffusa in ordine alla intestazione ed alla notifica delle sentenze d'appello e dei ricorsi per cassazione nei giudizi instaurati prima del 1° gennaio 2001, ha criticato la “*poco edificante e costosa prassi tuzioristica delle intestazioni plurime e delle notificazioni ubiquitarie dei ricorsi in materia tributaria della (rectius alla) Suprema Corte*”, ma a me pare estremamente rischioso – per il contribuente e per chi lo assiste – fare una opzione (sola) per l'una o l'altra delle ipotesi indicate; e altrettanto (e ancor più) pericoloso “contare” sulla predetta “legittimazione diffusa”.

In definitiva, si può dunque concludere nel senso che la sostituzione degli Uffici (periferici) del Ministero delle Finanze con gli Uffici (locali) delle Agenzie fiscali (e segnatamente dell'Agenzia delle Entrate)

\* non ha comportato problemi di sorta fino al secondo grado di giudizio,

---

<sup>21</sup> GLENDI, op. cit., pag. 2969.

dato che ai precedenti Uffici (periferici) del Ministero delle Finanze sono subentrati i nuovi Uffici (locali) della Agenzia delle Entrate)

\* ha comportato – e continua a comportare – incertezze e perplessità, a partire dalla notifica della sentenza d'appello fino all'intestazione e alla notifica del ricorso per cassazione: soprattutto per una isolata ma non trascurabile presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate in sede di applicazione delle regole di diritto transitorio (e cioè per i processi pendenti al 1° gennaio 2001).



SOMMARIO: II PARTE – 1. Premessa. – 1. I presupposti e le norme di riferimento. – 2. Accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili. – 3. Le disposizioni antielusive. – 4. Accertamento in abse agli studi di settore. – 5. Accertamento con adesione. – 6. Sulla ammissibilità del metodo di accertamento analitico in presenza delle condizioni previste dall’Art. 39, c. 2°, per un accertamento induttivo. – 7. Sulla legittimità (o meno) degli accertamenti operati sulla base di elementi probatori irrivalentemente acquisiti.

## 1. I presupposti e le norme di riferimento

1.1 L’accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili è disciplinato, nei suoi presupposti e nelle sue modalità

\* non solo dall’**art. 39 del D.P.R. 600/1973**, che propone quella rubrica e che costituisce, tuttora, la norma fondamentale (e di riferimento),

\* ma anche da disposizioni “lateral”, che integrano (indirettamente) quella norma. Mi riferisco, in particolare

a) all’**art. 62 sexies**, co. 3° del D.L. 30 agosto **1993, n. 331** (conv. dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427) per effetto del quale “*gli accertamenti di cui all’art. 39, co 1°, lett. d) del D.P.R. 600/1973 (e 54 del D.P.R. 633/1972) possono essere fondati anche sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore*” (...);<sup>1</sup>

b) al **D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218** e, in particolare, alla normativa sull’“accertamento con adesione”, per effetto della quale le imposte sui redditi (e l’imposta sul valore aggiunto) possono essere accertate – su iniziativa dell’Ufficio o del contribuente; prima o dopo la notifica dell’avviso di accertamento – attraverso un “componimento degli interessi contrapposti”, previo un “contraddittorio” che si conclude con l’individuazione di un nuovo imponibile “condiviso” (o “concordato”) diverso da quello dichiarato e da quello preteso (o addirittura accertato) dall’Amministrazione finanziaria.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Studi di settore che, peraltro, si applicano solo nei confronti dei **contribuenti con ricavi inferiori** a una certa soglia (e comunque inferiore ai 10 miliardi di “vecchie lire”, cioè poco più di 5 milioni di euro) e a seguito di una procedura che passa dai questionari, alla elaborazione dei dati, alla approvazione degli stessi da parte della apposita Commissione ministeriale, prima di approdare – muniti dalla “nota tecnica” – in Gazzetta Ufficiale.

<sup>2</sup> Questa procedura “si perfeziona” con il pagamento di quanto dovuto (in base all’atto di adesione) a titolo d’imposta, interessi e sanzioni amministrative (ridotte *ex lege* a un quarto del minimo).

1.2 In effetti, la “storica” contrapposizione dottrinale fra accertamento **analitico** (co. 1° dell’art. 39) e accertamento **induttivo** (co. 2° dello stesso articolo) si è andata attenuando via via che l’“**accertamento analitico con poste induttive**” di cui alla lett. d) del co. 1° dell’art. 39 si è affermato e sviluppato:

\* vuoi per l’intervento del Legislatore che, nell’intento di dotare l’Amministrazione Finanziaria di strumenti più agevoli nei confronti, in particolare, delle imprese minori (e in contabilità “semplificata”) ha introdotto, di volta in volta, coefficienti presuntivi, parametri contabili e/o matematico-statistici (senza, però, eliminare l’obbligo e la rilevanza della base contabile, che permane);

\* vuoi a seguito di una interpretazione “evolutiva” che la Corte di Cassazione ha dato alla disposizione contenuta nella citata lett. d);

\* vuoi sulla scorta di una prassi amministrativa che, tenuto conto della predetta tendenza legislativa e – soprattutto – dell’appena ricordato orientamento giurisprudenziale, ha finito per fare ampia e diffusa applicazione di quel tipo di accertamento.

Accertamento che è sì “analitico”, in quanto **non** prescinde dalla contabilità, ma al tempo stesso - seppure in relazione a una (o poche) componenti del reddito imponibile – è anche “induttivo”, dato che non è fondato su prove certe e dirette, ma su **presunzioni semplici**, seppure qualificate [gravi, precise concordanti, come recita l’ultima parte della lett. d) dell’art. n. 39/600] o su presunzioni legali relative (come si desume dall’art. 62 *sexies* del D.L. 331/1993: dato che, con gli studi di settore, l’Amministrazione finanziaria assolve *ex lege* all’“onere della prova” che su di essa incombe).

## 2. Accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili

2.1. L’art. 39 si sviluppa su tre commi:

\* sia il co. 1° che il 2° riguardano il reddito d’impresa (delle persone fisiche, ma anche delle Società commerciali, in base agli artt. 6, co. 3° e 95, co.1° del D.P.R. 917/1986) e il reddito di lavoro autonomo derivante dall’esercizio di arti e professioni (per l’estensione espressa nel comma 3°, del resto anticipata nella rubrica dell’articolo);

\* il co 1°, fino alla prima parte della lett. d), costituisce la “regola” e prevede i casi in cui l’Ufficio accertatore può procedere alla rettifica del reddito (d’impresa o di lavoro autonomo determinato contabilmente) in via **analitica**, con motivazioni in diritto (es. deduzione di erogazioni liberali fiscal-

mente non deducibili) o di fatto (es. incompleta indicazione dei componenti positivi di reddito, emersi a seguito di indagini bancarie);

\* il co. 2° si pone “in deroga” rispetto al co. 1°, e stabilisce i casi in cui l’Ufficio delle imposte “determina” il reddito (d’impresa o derivante dall’esercizio di arti e professioni) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili (in quanto esistenti) e di avvalersi anche di presunzioni semplici non qualificate: quindi, in via **induttiva**;

\* il co. 1°, lett. d), ultima parte, costituisce un “ponte” fra accertamento con metodo analitico e induttivo, tant’è che si definisce “accertamento **analitico**” (co. 1°) “con poste **induttive**” (co. 2°).

2.2 In base al **co. 1°**, l’Ufficio finanziario procede alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente

a) se gli elementi (*rectius* “i dati”) indicati nello specifico modello di dichiarazione dei redditi non corrispondono a quelli del Bilancio (d’esercizio)<sup>3</sup> e del “Prospetto” di cui al co. 1°, ultima parte (non al co. 2°, come si legge nel testo) dell’art. 3 dello stesso Decreto 600, cioè del prospetto esplicativo di voci e contenuti che devono già trovarsi nel Bilancio (normalmente nel Conto Economico, ma anche – talora – nella Nota integrativa);

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni sul “Reddito (imponibile) d’impresa”, a suo tempo contenute nel Titolo V del D.P.R. n. 597/ 1973 e oggi nel Titolo I, Capo VI del D.P.R. n. 917/1986; ma – deve ritenersi – anche nelle numerose norme complementari e supplementari che si trovano in fonti legislative diverse (cioè al di fuori di quel Capo VI);

c) se l’incompletezza, la falsità o l’inesattezza dei dati (o meglio, dei componenti reddituali) indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto da verbali, questionari, documenti e registri, ecc.; o da dichiarazioni di altri soggetti; o da verbali di ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti; o, ancora, da documenti o atti in possesso dell’Ufficio;

---

<sup>3</sup> Il Legislatore si richiama al Bilancio e – impropriamente – al Conto Perdite e Profitti (ora Conto economico) dato che quest’ultimo altro non è che, insieme con lo Stato Patrimoniale e la Nota Integrativa, una delle tre parti di cui si compone il Bilancio d’esercizio. Ma forse il richiamo al Conto economico come “base” della dichiarazione del reddito – imponibile – d’impresa intende ribadire il rilievo che il Conto Economico (civilistico) assume, in forza dell’art. 52 del D.P.R. 917/1986 sulla determinazione del reddito d’impresa, dato che essa prevede – non è mai sufficientemente rimarcato – che i componenti economici hanno valenza anche tributaria in tutti i casi in cui il Legislatore fiscale non abbia disposto diversamente.

d) prima parte: se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati (o meglio, dei componenti di reddito) indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dalla ispezione delle scritture contabili, da altre verifiche o a seguito di accessi o ispezioni, dal controllo delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e altri documenti.

Fin qui si tratta di un accertamento "analitico", basato su specifici riscontri di diritto o di fatto.

Senonchè, in base alla disposizione contenuta nel 1° co. lett.

d) ultima parte, l'esistenza di attività (*rectius* di componenti positive) non dichiarate o l'inesistenza di passività (*rectius* di componenti negative) dichiarate è desumibile anche da presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti. Si tratta dell'accertamento analitico con poste induttive, che ha la stessa natura (ma presupposti diversi rispetto a quello di cui all'art. 62 *sexies*); per cui, in presenza di gravi incongruenze fra reddito dichiarato e reddito ritenuto "ragionevole", l'Ufficio può riportarsi a non meglio identificate "caratteristiche e condizioni" della attività svolta o a ben precisi strumenti accertativi come gli "studi di settore".<sup>4</sup>

2.3 In deroga alle disposizioni del comma precedente, il **co. 2°** stabilisce che l'Ufficio accertatore determina<sup>5</sup> i redditi di impresa (e di lavoro autonomo degli esercenti arti e professioni) induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti; prescindendo, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili; e avvalendosi di presunzioni semplici anche non gravi, precise e concordanti (cioè non qualificate):

a) quando nella dichiarazione non è stato indicato il reddito (di impresa o di lavoro autonomo);

b) quando alle dichiarazioni (presentate prima del 1° gennaio 1998) non è stato allegato il Bilancio, il cui Conto economico costituisce la base per la determinazione del reddito d'impresa (in contabilità ordinaria, s'intende);

c) quando dal verbale di ispezione risulti che non è stato possibile esaminare una o più delle scritture contabili obbligatorie, perché non tenute o comunque indisponibili (per omissione del contribuente o per forza maggiore);

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate in con-

---

<sup>4</sup> Limitatamente, devo ritenere, ai soggetti, potenzialmente destinatari degli stessi; e non con riferimento a soggetti estranei all'istituto (anche se dal testo legislativo non è dato pervenire con certezza a tale conclusione).

<sup>5</sup> L'affermazione sembrerebbe perentoria, ma – come si vedrà in altra parte della relazione – non è così.

tabilità o le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile, nel suo complesso, la contabilità (e ciò anche al di fuori e al di là di quanto dispone il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570<sup>6</sup>);

d-*bis*) quando il contribuente non ha adempiuto all'invito degli Uffici finanziari di esibire o trasmettere atti e documenti; o non ha risposto a questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico.

Solo per notizia ricordo che fino al 1994 alle imprese e ai professionisti in contabilità semplificata si applicavano i “coefficienti presuntivi” di compensi e ricavi; per il 1994, ai soggetti Irpef in contabilità semplificata si applicava il C.D.L. – Contributo Diretto Lavorativo, tradotto impropriamente “*minimum tax*”; per il 1995, 1996 e 1997 alle imprese (e professionisti) in contabilità semplificata sono stati applicati, in attesa della messa a punto degli “studi di settore”, i cd. parametri contabili, i quali continuano a operare in supplenza (e in attesa) che vengano approvati (se del caso anche solo in via sperimentale) gli studi di settore<sup>7</sup>.

### 3. Le disposizioni antielusive

Al di là delle disposizioni “tradizionali”, a partire dall'8 novembre 1997 (in “sostanziale sostituzione” del precedente art. 10 della L. 408/1990, che si era dimostrato di difficile applicazione) vanno considerate anche le “Disposizioni antielusive”<sup>8</sup> di cui all'art. 37 bis del D.P.R. 600/1073, introdotto dall'art. 7 della D.Lgs. 358/1997: per cui è consentito all'Amministrazione fi-

---

<sup>6</sup> La precisazione è necessaria perché spesso – ormai – si ritiene che il D.P.R. 16 settembre 1996 n. 570, il cui titolo è (impropriamente) “Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile”, valga in ogni circostanza, mentre il co 1° del Decreto, esplicitamente ne limita la portata (co. 1°): “*ai soli fini dell'applicazione dell'art. 3, comma 181, lettera b), della legge 28 dicembre 1995, n. 549*”, cioè agli accertamenti in base ai parametri contabili (e fino alla approvazione degli studi di settore).

<sup>7</sup> Gli studi di settore approvati e resi applicabili a partire dal periodo d'imposta 1998 sono stati 45, cui si sono aggiunti 41 a partire dal 1999, altri 43 dal 2000 e gli ultimi 39 a partire dal periodo d'imposta 2001, per un totale (settembre 2002) di 168 studi che interessano tre milioni e mezzo di contribuenti.

<sup>8</sup> P. TABELLINI, *Il progetto governativo antielusione*, in *Boll. Trib.*, 1997, 14, pag. 1061; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Dig. (disc. priv.)*, 1990, pag. 222; R. LUNELLI, *Evasione, elusione e risparmio d'imposta*, in *il fisco*, 1988, 30, pag. 4641; F. COCIANI, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati elusivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 7; G. BARTOLINI, *Elusione e frode fiscale*, in *il fisco*, 1998, 27, pag. 9097; G. RIPA, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in *Corr. Trib.*, 2000, 18, pag. 1276; S. CAPOLUPO, *L'elusione quale conseguenza di atti coor-*

nanziaria disconoscere, ai fini delle imposte sui redditi, i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi che si riportino direttamente o indirettamente (cioè tramite un collegamento) a specifiche operazioni (individuate nel co. 3° dell'articolo), se ed in quanto le stesse siano state realizzate

\* in assenza di “valide ragioni economiche” (manchi, cioè il cosiddetto *business purpose*);

\* con l'intento di aggirare obblighi o divieti (non espressi in specifiche disposizioni, ma) desumibili dai principi dell'ordinamento tributario;

\* al fine di conseguire riduzioni o rimborsi di imposta altrimenti indebiti (o, meglio, non spettanti).

Sarebbe troppo lungo ricordare, in questa sede, le differenze fra RISPARGIO d'IMPOSTA, ELUSIONE ed EVASIONE e soffermarsi sulle (rilevanti) differenze che presenta l'ELUSIONE rispetto alla SIMULAZIONE o l'interposizione (fittizia) di persona, istituti con cui la prima viene talora (indebitamente) confusa o (debitamente, per coglierne le peculiarità) accostata.

Mi limito solo a ricordare che

\* l'**elusione** consiste in un comportamento fattuale e/o negoziale, anormale e/o inconsueto, diretto a conseguire un risparmio d'imposta, non esplicitamente vietato dalla legge, ma incompatibile con i principi dell'ordinamento, attraverso l'abuso o la strumentalizzazione della normativa;

\* l'**evasione** consiste, invece, nel sottrarsi dall'obbligo di corrispondere le imposte violando le norme di legge, occultando la ricchezza prodotta o riducendola attraverso artifici o raggiri, talvolta supportati da documentazione materialmente e/o ideologicamente falsa.

In altre parole, l'**elusione** è un comportamento economicamente comprensibile volto a ridurre costi (come le imposte) senza violare specifiche norme di legge, ma aggirando (o evitando) divieti o obblighi che si desumono dal “sistema” giuridico e, quindi, dai “principi” (primo fra tutti quello di capacità contributiva prevista dall'art. 53 della Costituzione); l'**evasione** è un comportamento illecito e riprovevole, che va represso con sanzioni amministrative e, se del caso, penali.

Quanto agli istituti giuridici con cui spesso viene confusa o affiancata (simulazione e interposizione fittizia), va ricordato che nell'**elusione** il comportamento manifestato è quello voluto dalle parti e la violazione dell'ordina-

---

*dinati*, in *il fisco*, 2001, 8, pag. 3036; M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra clausole “generali” e disposizioni “correttive” Alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in *il fisco*, 2002, 24, pag. 9326.

mento legislativo è tutt'al più indiretta; nella **simulazione**, invece, le parti vogliono conseguire un risultato diverso da quello che “appare” dagli atti e dai negozi posti in essere, o dal comportamento tenuto: per cui si configura una violazione (diretta) della normativa. Sotto il profilo definitorio l'elusione e la simulazione non sono, dunque in alcun modo assimilabili, anche se non può escludersi che la prima possa essere attuata per mezzo della seconda: dato che l'attività simulatoria (ed, in particolare, il negozio simulato) può costituire strumento per realizzare determinate finalità (non necessariamente illecite)<sup>9</sup>.

L'elusione, infine, si differenzia dall'**interposizione fittizia** di persona: perché le parti dell'operazione – o del complesso di operazioni – nell'elusione sono quelle che risultano dagli atti o negozi; mentre nell'interposizione (fittizia) le parti vere (interposte) sono diverse da quelle che figurano all'esterno (interponenti). In generale, dunque si ha interposizione fittizia quando un soggetto fisico od una persona giuridica interpone tra sé e il fisco un altro soggetto, al fine di raggiungere vantaggi fiscali: pervenendo, così ad una “simulazione relativa”, nella quale – a fronte della volontà (espressa) dell'interponente - sta la volontà dell'interposto<sup>10</sup>.

Tornando all'**elusione**, così come si desume dalla “disposizione antielusiva” di cui all'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973, per cercare di comprendere la portata e il significato della norma, è opportuno – a mio parere, prima di tutto – ricordare alcuni “passaggi” della Relazione Ministeriale che, anche per il tipo di provvedimento (un Decreto delegato) assume particolare rilievo sul piano interpretativo; nonché alcune pronunce del Ministero delle Finanze (prima) e dell'Agenzia delle Entrate (poi) che – in risposta a quesiti o interPELLI del contribuente – hanno delineato l'istituto; e, infine il contributo (peraltro modesto) dato dal Comitato consuntivo per l'applicazione delle norme antielusive.

In effetti, si tratta di un istituto giuridico dai contorni sfuggenti, che va applicato “**caso per caso**”, in relazione a situazioni che non è possibile identificare a priori (anche perché, se fossero riconducibili a fattispecie “oggettive” sarebbero esplicitamente vietate dall'ordinamento; e il relativo contrasto porterebbe a dover parlare di evasione).

a) Si legge, fra l'altro, nella Relazione ministeriale che si ha “mero risparmio d'imposta” “*quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fisca-*

---

<sup>9</sup> G. BARTOLINI, *Elusione e simulazione*, in *il fisco*, 1998, 28, pag. 9337; F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, pag. 377

<sup>10</sup> F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., pag. 377; R. CHIECO-A. SACRESTANO, *Profili dottrinali ed operativi dell'elusione fiscale*, in *Riv. Guardia fin.*, 1998, 1, pag. 157.

*le su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso”. E ancora: “non c’è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che (...) l’ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe – si legge ancora – per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso; e dove le norme antielusione scattano solo quando l’abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che – pur formalmente legali – finiscono per stravolgere i principi del sistema”. Per concludere: “La norma antielusiva non può (...) vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso. In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita; e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti (...).”*

b) A sua volta il Ministero delle Finanze, con la Circolare 19 dicembre 1997, n. 320/E, dopo aver correttamente richiamato l’attenzione sul fatto che *“l’elusione si realizza, solitamente, non mediante un’unica operazione, bensì tramite una serie di atti tra loro coordinati”*, – dato che il riferimento ad una singola operazione (come ad esempio una scissione) spesso non consente di stabilire se l’operazione è stata realizzata con finalità elusive o meno - pone l’accento sul cosiddetto *“disegno elusivo”* architettato dal contribuente, intendendo con ciò mettere in rilievo che *“di regola il fenomeno elusivo è caratterizzato dal compimento di più atti collegati fra loro, precedenti e successivi rispetto ad un’operazione individuata (...).”* Per concludere *“(...) Il risparmio di imposta che la norma in commento intende contrastare è quello che l’ordinamento tributario non consente, in quanto sostanzialmente contrario al principio costituzionale della capacità contributiva”*.

Un anno e mezzo più tardi, con Ris. 15 luglio 1999, n. 117/E, il Ministero delle Finanze, dopo aver confermato che *“il nuovo art. 37 bis (...) ha inteso porre l’accento sul cosiddetto “disegno elusivo” architettato dal contribuente ed individuato fra l’altro con l’assenza di “valide ragioni economiche”*, sottolinea che *“Per quanto riguarda (...) il perseguimento dello scopo di ottenere un risparmio d’imposta, va sottolineato che la nuova disposizione precisa che ai fini della sua applicazione rilevano soltanto quegli atti che consentono di ottenere un risparmio di imposta altrimenti indebito”*. Per arrivare, poi, alla seguente sintetica conclusione: *“per verificare se nel caso di cui trattasi si renda applicabile la richiamata disposizione di cui all’art. 37 bis del D.P.R. del 1973 devono coesistere determinati elementi che possono essere così riassunti:*

a) il ricorso ad una delle operazioni (fusioni, scissioni, cessioni, conferimenti, ecc.) specificatamente previste;

b) il conseguimento di vantaggi fiscali o, comunque, il sostenimento di un onere tributario inferiore rispetto a quello derivante dall'adozione di altre procedure che portino allo stesso risultato di quella posta in essere o che si intende porre in essere;

c) l'utilizzo di un meccanismo in sé lecito ma sostanzialmente disapprovato dall'ordinamento tributario, concretizzandosi nell'uso di espedienti che finiscono per stravolgere i principi del sistema. Tale profilo è quello che distingue l'elusione dal lecito risparmio d'imposta, intendendosi per quest'ultimo l'utilizzo della procedura fiscalmente più conveniente tra quelle che il sistema mette consapevolmente a disposizione su un piano di pari dignità;

d) la finalità che spinge il contribuente ad agire deve essere esclusivamente ispirata al conseguimento del vantaggio fiscale e quindi priva di "valide ragioni economiche" scaturenti da apprezzabili esigenze o progetti di tipo extracontabile".

c) L'Agenzia delle Entrate, con la Ris. 32/E del marzo 2001, chiamata ad esprimere una parere preventivo ai sensi dell'art. 21, co. 9°, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in relazione ad una operazione di scissione parziale e proporzionale prospettata da una società, ha precisato che "non (...) tutti gli atti e i negozi previsti dall'art. 37 bis (sono da ricomprendersi) nell'alveo di una presunzione assoluta di elusività. Occorre invece che tali atti, **di volta in volta**, realizzino risparmi di imposta disapprovati dal sistema, cioè non riconosciuti legittimi dall'ordinamento fiscale.

L'espressione "valide ragioni economiche" non sottintende una validità giuridica dell'atto, ma esclusivamente un'apprezzabilità economico-gestionale, che si manifesta quando l'operazione è motivata da concrete esigenze aziendali di natura produttiva ed operativa, è diretta al miglioramento della gestione o alla riduzione dei costi aziendali, o ha finalità di razionalizzazione e ristrutturazione dell'impresa".

Con la Ris. 114/E del 6 luglio 2001, sempre in merito ad un'operazione di scissione, l'Agenzia ribadisce che "Il vantaggio fiscale non deriva quasi mai, ad esempio da una mera scissione, da un mero conferimento o da un'altra operazione societaria, ma deriva anche da eventi prodromici o consequenziali". E ancora "nucleo essenziale dei comportamenti elusivi è, quindi, l'utilizzare scappatoie, formalmente legittime, allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici, ottenendo vantaggi che il sistema ordinariamente non consente ed indirettamente disapprova". Dunque "affinché un'operazione possa configurarsi come elusiva, è necessario che la stessa non soltanto sia priva di va-

lide ragioni economiche, ma sia finalizzata al conseguimento di un risparmio d'imposta indebito attraverso l'aggiramento di obblighi o divieti posti dall'ordinamento”.

Nella Ris. 62/E del 28 febbraio 2002, l'Agenzia conferma: “nulla vieta al contribuente di fare attività di pianificazione fiscale, ossia di scegliere, tra più comportamenti consentiti dall'ordinamento, quello fiscalmente meno oneroso. Non deve trattarsi, tuttavia, di risparmi d'imposta “patologici”. Il risparmio è tale quando discende da un “abuso” che il contribuente faccia della legislazione vigente al fine di sfruttare lacune o difetti e così ottenere risultati che (anche se formalmente legittimi) contrastano con il sistema nel suo complesso. In definitiva la differenza tra elusione e lecito risparmio d'imposta sta proprio nella “patologia” o meno del risultato conseguito”.

Da ultimo, con la Ris. 256/E del 1° agosto 2002, viene ribadito che “verificata (...) l'assenza del presupposto per l'applicabilità dell'agevolazione [ad una Società], risulta irrilevante la questione di elusività sollevata dall'istante. Infatti, **non sussistendo** (...) un effettivo **vantaggio tributario** (...) **viene meno** anche la necessità (...) di pronunciarsi sull'eventuale **natura indebita** dello stesso”.

d) Gli interventi del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive sono stati, invece – nella maggior parte dei casi – poco illuminanti ed anzi, spesse volte, fuorvianti rispetto alle concrete problematiche sottese all'elusione fiscale.<sup>11</sup>

Emblematico, a tal proposito, è il parere n. 21 del 7 settembre 1999, nel quale il Comitato (che come si ricorderà, interviene solo in un seconda battuta, allorché l'Agenzia delle Entrate, investita dell'istanza ex art. 21 della L. 30.12.1991, n. 413, non abbia risposto o abbia risposto in termini negativi alla soluzione prospettata dal contribuente istante) ha considerato elusiva una operazione di trasformazione di società a responsabilità limitata in società semplice, deducendo il “*fine manifestamente elusivo dell'operazione*” dal semplice fatto che “*la disposizione agevolativa di cui all'art. 29 della L. n. 499 (del 1997) [ovvero, l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze relative agli immobili posseduti, la cui applicazione era stata richiesta dalla società trasformanda] verrebbe utilizzata unicamente allo scopo di mandare esente da imposizione le plusvalenze realizzate*”. Il Comitato non ha considerato, dunque, che questo presunto “vantaggio tributario” era tutt'altro che indebito e derivava da una precisa scelta politica del legislatore, il quale –

---

<sup>11</sup> D. STEVANATO, *La norma antielusiva nei pareri del comitato per l'interpello*, in *Dir. Prat. trib.*, 2002, I, pag. 219. Per l'Autore il comitato ha dimostrato “scarsa dimestichezza” con i problemi connessi alla elusione tributaria.

proprio al fine di consentire la cd. “decommercializzazione” di beni che, pur inseriti all’interno di una società commerciale, non costituiscono supporto per una attività “d’impresa” – ha introdotto una specifica (e temporanea) disciplina fiscale di favore. In definitiva un risparmio d’imposta del tutto lecito e voluto dalla legge è stato considerato indebito...

Altre volte, invece, il Comitato ha focalizzato la propria analisi sulla esistenza o meno delle “valide ragioni economiche”, trascurando di verificare (preliminarmente) se le operazioni prospettate nelle istanze dei contribuenti permettessero di conseguire un “indebito” vantaggio tributario. L’analisi della sussistenza (o meno) del c.d. “*business purpose*” deve esser condotta, in via logica, soltanto dopo che è stato accertato che **(a)** l’operazione permette di conseguire un vantaggio tributario e che **(b)** detto (vantaggio) si pone in contrasto con i principi del sistema o comunque si ottiene aggirando i divieti e gli obblighi posti dall’ordinamento tributario.

Anche nel parere n. 4 del 21 febbraio 2000, il Comitato non ha minimamente considerato se l’operazione, che gli istanti intendevano porre in essere, consentisse loro di fruire di un vantaggio tributario e se questo fosse fisiologico o meno ...

Lo stesso si ricava dal parere n. 6 del 13 marzo 2000, in cui si legge che “*il convincimento (del Comitato) muove necessariamente dalla constatazione (...) delle valide ragioni economiche a sostegno degli atti e delle operazioni delineate dal contribuente*”; con ciò, ancora una volta limitandosi alla valutazione delle valide ragioni economiche, mancando le quali vi sarebbe elusione fiscale. Da ultimo, nel parere n. 3 del 3 aprile 2002, è nuovamente la presenza di “valide ragioni economiche” a supportare la non elusività dell’operazione, così come prospettata dai contribuenti, senza che specifico rilievo venga dato al risparmio d’imposta.

In definitiva, risulta che il Comitato si dia carico di esaminare solo la sussistenza o meno delle “valide ragioni economiche”; tant’è che, con Parere n. 5 del 15 aprile 2002, ha affermato che “esula” (dalle sue) competenze “*ogni pur minimo potere di interloquire (...) sulla mera interpretazione giuridica delle norme fiscali*”; mentre dal contenuto dell’art. 21 della legge 413/1991 e dai DD.MM. 13 giugno 1997, n. 194 e 195 si desume una sua competenza a valutare, quale organo di seconda istanza (rispetto alla Agenzia delle Entrate) la elusività o meno della operazione a lui sottoposta (nei casi, s’intende, che sono riservati al suo esame: art. 37 *bis*, art. 37, co. 3° del D.P.R. 600/1973; art. 74 del D.P.R. 917/1986, ecc.) considerando, prima di tutto, la sussistenza (o meno) di un “vantaggio tributario non spettante” al contribuente (che a lui si rivolge).

#### 4. Accertamento in base agli studi di settore

E' stato affermato<sup>12</sup> che la “*determinazione dell'esatta valenza probatoria degli studi di settore ai fini dell'accertamento del reddito e dell'eventuale successivo contenzioso (è) un problema destinato ad assumere importanza (crescente) sul piano generale dei rapporti fra contribuenti e Fisco*”: tanto a maggior ragione in quanto, nel D. di L. - delega sulla Riforma tributaria attualmente all'esame dal Parlamento, è previsto un “potenziamento” degli Studi di settore.

Concordo, e non poteva essere diversamente, data la struttura della nostra economia, caratterizzata da uno stuolo di piccolissimi operatori economici e da poche “grandi imprese”. Secondo gli ultimi dati disponibili, il 48% dei soggetti Iva dichiara un volume d'affari (cioè un'entità di ricavi, non un reddito!) inferiore a 50 milioni di lire (ca. 25 mila euro) all'anno; il 64% un volume d'affari inferiore a 100 milioni di lire (50 mila euro) all'anno; ben il 93% inferiore a 1 miliardo di lire (500 mila euro) e solo lo 0,69% (pari a n° 35.830) supera il limite di 10 miliardi di lire (5 milioni di euro) all'anno. Anche se, poi, quel 48% di piccolissimi operatori produce meno dell'1% del fatturato nazionale e lo 0,69% di medio-grandi imprese fatturano più del 75% del giro d'affari della cd. “Azienda Italia”... (altro discorso è quello che riguarda il reddito imponibile dichiarato, accertato e definito ...).

Il Legislatore tributario, dopo aver (all'inizio degli anni 70) ampliato la platea di soggetti obbligati alla tenuta della contabilità e moltiplicato (negli anni successivi) gli obblighi strumentali a carico dei contribuenti (con l'istituzione della bolla di accompagnamento dei beni viaggianti, della ricevuta e dello scontrino fiscale, nonché con l'obbligo di tenuta di vari registri); dopo aver, a partire dagli anni ottanta, adottato i coefficienti presuntivi, i parametri, la “*minimum tax*”, ecc., a partire dal 1990 ha sviluppato i primi tentativi di predisporre degli “Studi di Settore”: con l'intento, prima di tutto, di valutare la congruità dei ricavi/compensi (e dei corrispettivi) desumibili da contabilità (spesso formalmente regolari, ma non sempre veritiere)<sup>13</sup>; e, come secondo obiettivo, di indi-

---

<sup>12</sup> A. ROSSI, *Studi di settore. Recenti interventi giurisdizionali*, in *il fisco*, 2002, 19, pag. 2977.

<sup>13</sup> E' noto che, in generale, compete agli Uffici finanziari l'onere della prova della pretesa fiscale (anche se, con riferimento al Reddito di impresa la Cassazione ha più volte affermato – e anche recentemente ribadito – che (cfr. Corte di Cassazione, 24 luglio 2002, n. 10082) mentre all'Ufficio compete provare le componenti attive del maggior imponibili determinato, spetta al contribuente – che intenda contestare tale determinazione, sostenendo, ad esempio, l'esistenza di maggiori costi di quelli considerati – documentare che questi costi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce.

viduare un giro d'affari “*che non sarà quello esatto, ma sarà certamente più attendibile e vicino alla realtà di quello che dichiara il contribuente*”.<sup>14</sup>

Ma, al di là delle motivazioni che hanno portato alla formulazione degli studi di settore, ci si chiede quale sia, in linea di diritto, il “contenuto” vero dell’art. 62 *sexies*; e, quindi, quale impatto abbia nell’accertamento del reddito imponibile delle imprese e dei lavoratori autonomi obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Quando si legge che “*gli accertamenti di cui all’art. 39, co. 1°, lett. d) del D.P.R. 600/1973 (...) possono essere fondati anche sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i componenti e i corrispettivi dichiarati e quelli (fondatamente) desumibili dagli studi di settore*”, significa forse che la legge ha inteso solo individuare una particolare “fattispecie” suscettibile di accertamento analitico con poste induttive (fermo restando le cautele e i presupposti della citata lett. d) del 1° co. dell’art. 39/600); o, viceversa, che i risultati (divergenti, rispetto a quelli dichiarati) degli studi di settore vanno considerati non solo come “causa” che consente di superare i risultati contabili, ma altresì come *quantum* imponibile (seppure subordinato all’esperimento di un contraddittorio con l’interessato)?

In altri termini: le divergenze (ipotizzate) tra risultati contabili e risultati dello studio di settore autorizzano l’Ufficio finanziario ad accertare a carico del contribuente un imponibile pari al risultato dell’elaborazione statistica; o, viceversa, impone all’Ufficio (solo) di adottare i criteri di accertamento indicati nella predetta lett. d), con l’obbligo di confrontare (e supportare) i risultati dello studio con presunzioni gravi, precise, e concordanti (nella considerazione che lo studio non esprime ricavi/compensi “effettivi”, ma solo “ragionevoli” in condizioni ordinarie...)?

3.1. A proposito dell’accertamento (analitico) in base agli studi di settore, non pochi commentatori<sup>15</sup> hanno denunciato la mancanza dei requisiti ri-

---

Le PROVE possono essere **dirette** (o storiche), come i documenti, le confessioni ecc. o **indirette** (o presuntive), che consistono in un procedimento logico per cui da “fatti noti” si fa discendere la prova di “fatti ignoti”. A loro volta le presunzioni sono

– **semplici**, quando devono essere valutate specificatamente e individualmente per accertare l’attendibilità o, viceversa,

– **legali**, quando è la legge stessa a ritenere determinati “fatti noti” idonei a provare l’esistenza dei “fatti ignoti” che si intende accertare. Le presunzioni legali possono essere assolute o relative: le prime – di dubbia compatibilità in campo tributario – non ammettono, a differenza delle seconde la prova contraria da parte del contribuente.

<sup>14</sup> C. M., 4 maggio 1994, n. 44/E.

<sup>15</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1996, pag. 266. Nello stesso senso ma con altre motivazioni: L. MAGISTRO, *La fallibilità degli studi di settore*, in *Corr. Trib.*, 2000, 29, pag. 2089; S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *L’accertamento per studi di settore*, Milano, 2001, pag. 164.

chiesti dall'art. 39, co. 1°, lettera d) (nel senso che non configurano le - richieste - presunzioni gravi, precise e concordanti); condizioni, queste, necessarie - si argomenta da parte di questa dottrina - in considerazione del fatto che non viene provata (se non eccezionalmente; ma in quel caso, l'Ufficio può ricorrere all'accertamento induttivo) la inattendibilità delle scritture contabili.<sup>16</sup> E si conclude nel senso che l'accertamento in base agli studi di settore dovrebbe avere un ambito applicativo limitato, dispiegando i suoi effetti o (solo) per selezionare i contribuenti da "accertare", qualora questi non risultino "coerenti con le medie della categoria economica di appartenenza"<sup>17</sup>; o, tutt'al più, quale indizio per promuovere un accertamento analitico con poste induttive, che sia, però, giustificato da presunzioni gravi, precise e concordanti (consentendo, a quel punto ma solo a quel punto, di disporre di un elemento quantitativo per la determinazione del *quantum* imponibile).

Si tratta, però di una interpretazione che a me pare "conservatrice" e forse "reazionaria": comunque in controtendenza rispetto alle finalità che con tale strumento si era proposto di raggiungere il Legislatore: che erano non solo la rideterminazione di ricavi/compensi (corrispettivi) che fossero adeguati a una serie di parametri (contabili ed extracontabili) di riferimento, ma soprattutto una riformulazione (e, forse una rifondazione) delle stesse modalità dell'accertamento tributario, basate su una **collaborazione** fra contribuente e Fisco, che porta a riconoscere il reddito di quegli studi come un reddito "ragionevole" e - ferme restando situazioni particolari - tendenzialmente condivisibile (questo è l'assioma legislativo, che la giurisprudenza di diritto ha recepito e che la dottrina deve criticare, ma non può seriamente negare). E' una situazione completamente diversa, quella degli "studi di settore" rispetto a quella dei coefficienti, dei parametri, ecc. anche se le "metodologie" vengono talora (inevitabilmente) accomunate: dato che, al di là della determinazione "convenzionale", questi metodi "passati" di certo non potevano ambire a ottenere quei risultati che il Legislatore ha inteso raggiungere con l'ultimo (in termini cronologici) "strumento accertativo". E tutto ciò, anche se, in termini di "opportunità", la norma legislativa va senz'altro criticata: perchè gli studi di settore **non sono sempre "affidabili"**, a causa di alcuni difetti congeniti e legislativi (di cui dirò più oltre). Né vale, in proposito, affermare che le procedure di formazione degli "studi" sono "garantiste" e affidate al **contribuente** e/o a organismi che lo rappresentano: a partire dalla compilazione, a cura del contribuente, dei questionari; e mentre la elaborazione tecnica dei dati avviene a cura di Organismi ("tecni-

---

<sup>16</sup> J. BLOCH-L.SORGATO, *Le strategie del contribuente negli accertamenti basati sugli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2002, 27, pag. 2421.

<sup>17</sup> S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *op. cit.*, pag. 165.

ci”) collegati con l’Amministrazione finanziaria dei dati acquisiti; la “Commissione ministeriale degli esperti” per la convalida (o “validazione”) dei risultati ottenuti è composta anche di esponenti delle categorie economiche e professionali dei contribuenti assoggettati agli studi; e una “nota tecnica” spiega le ragioni che hanno portato a quei risultati: per concludere con l’indispensabile contraddittorio fra Ufficio accertatore e contribuente che dovrebbe consentire di “calare” i risultati matematico-statistici delle elaborazioni (astratte) sulle specifiche realtà operative (i contribuenti esaminati) ... Quanto basta – secondo il Legislatore – per ritenere “affidabili” quei risultati, che sarebbero solo teoricamente “astratti” e, in realtà, assai “rappresentativi” (e “garantiti”).

Non dovrebbe, però, essere trascurato – dal Legislatore – che gli studi di settore presentano almeno **due gravi difetti**: il primo consiste nel fatto che i dati di riferimento si riferiscono ad **annualità passate** (tre/quattro prima), per cui risultano spesso superati dagli eventi (e dalla evoluzione della situazione di riferimento); il secondo deriva dalla scelta legislativa – che la prossima Riforma fiscale intende confermare – di far rientrare nella disciplina degli studi di settore anche **categorie** di contribuenti che, per definizione, **non** sono “**omogenei**” (come i professionisti e, soprattutto, gli artisti) e, altresì, **operatori economici** che, per le loro dimensioni (rilevanti) **non** possono essere “**omogenei**” rispetto ad altri che pur appartengono allo stesso settore. Ma questo è un altro discorso.

Sotto il profilo strettamente giuridico (e di interpretazione della norma), se è vero che il Legislatore avrebbe potuto essere più esplicito sulla “portata probatoria” degli studi di settore, il fatto che si pervenga ad un risultato con la “**collaborazione**” del contribuente fin dall’origine (cioè “a monte”, in sede di formazione degli studi) e che può fare oggetto di contestazione e critica anche “a valle” - cioè nel corso del contraddittorio che consentirà di pervenire o ad un “accertamento con adesione” o, quanto meno, di poter disporre di una serie di prove, indizi, o anche semplici “argomenti” che spetterà al giudice liberamente apprezzare - è parso, al Legislatore, argomento sufficiente per accordare agli studi di settore la funzione di “presunzione legale relativa”.

In definitiva, avuto riguardo alla attuale (seppure criticabile) legislazione, a me pare che non possa negarsi all’Ufficio la facoltà di procedere - legittimamente (in diritto) e fondatamente (nel merito) - ad un accertamento **analitico** con una “posta” (i ricavi/compensi o i corrispettivi) **induttiva**, anche senza dover, previamente, contestare la validità dell’impianto contabile; e basandosi anche **solo** sugli studi di settore, cioè senza dover addurre ulteriori elementi a suffragio degli studi stessi.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> G PASQUALE, *Come potranno essere utilizzati nella fase dell’accertamento*, il *il fisco*, 1999, pag. 9690. *Contra*: S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *op. cit.*, pag. 164. Gli studi di

La Corte di Cassazione<sup>19</sup> ha ritenuto una tale conclusione del tutto “*legittima, in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'Amministrazione*”: in considerazione del fatto (per la verità, assai discutibile) che gli studi di settore si fondano su “fatti certi” o, comunque, largamente “affidabili” ...

In base all'attuale normativa (che - lo ripeto - personalmente ritengo criticabile), a me pare ormai superata la precedente giurisprudenza<sup>20</sup>, che ancora l'efficacia degli accertamenti fondati sui parametri ad “ulteriori indizi”: in modo da dare rilievo, nel caso concreto, proprio a quei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 39, co. 1°, lett. d) del D.P.R. 600/1973.

Il più volte ricordato art. 62-*sexies* stabilisce infatti che “*gli accertamenti di cui agli artt. 39, co. 1°, lettera d) (...) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche della specifica attività svolta, ovvero sugli studi di settore*”; con ciò intendendo che l'utilizzazione degli studi di settore può avvenire – come nel caso delle presunzioni gravi, precise e concordanti di cui alla citata lett. d) – a prescindere da (previ) controlli, ispezioni o verifiche.<sup>21</sup>

Si tratta, pertanto, di metodologie “alternative” ... per cui, ai sensi dell'art. 39, co. 1°, lett. d) gli studi di settore hanno la stessa “valenza” delle presunzioni gravi, precise e concordanti<sup>22</sup>; e, per di più, consentono quella quantificazione dei componenti positivi (e, quindi, del reddito) che le prime non permettono di realizzare.

Del resto, se gli studi costituissero solo degli elementi che, unitamente ad

---

settore mere “presunzioni semplici” richiedono, come tali, di essere corroborate da ulteriori presunzioni gravi, precise e concordanti.

<sup>19</sup> Corte Cass., sez. V, 27 febbraio 2002, n. 2891, in *Fin. fisco*, 2002, 11, pp.1274 ss.

<sup>20</sup> Corte Cass., sez. V, 4 giugno 1998, n. 5473; Corte Cass., sez. V, 27 agosto 1998, n. 8535; Corte Cass., sez. V, 29 novembre 2000, n. 15310; Corte Cass., sez. V, 10 aprile 2001, n. 14500; Comm. Trib. prov. Salerno, 15 marzo 2001, n. 32.

<sup>21</sup> Sul punto vedi C. GARBARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, 2002, 1, pp. 226 ss.

<sup>22</sup> Circ., 27 giugno 2002, n. 58/E. In dottrina: A. FANTOZZI, *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in *il fisco* (allegato), 25, 2000, pag. 8592; G. MARIELLA-M. MARIELLA, *Gli studi di settore. Supporto all'attività di controllo e difesa del contribuente*, in *il fisco*, 1999, pag. 10633; M. MANDO'-G. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, pag. 897; G. FALSITTA, *op. cit.*, pag. 242. D'altronde non si dimentichi che già in precedenza la Corte di Cassazione (19 aprile 2001, n. 5794; 15 novembre 2000, n. 14778), aveva riconosciuto all'Amministrazione la possibilità di utilizzare per rettificare le dichiarazioni delle persone fisiche i parametri presuntivi stabiliti dal “Redditometro” (altro strumento presuntivo “legale”).

altri, danno facoltà alla Amministrazione finanziaria di presumere un certo ammontare di ricavi/compensi, non si giustificerebbe l'esplicito richiamo legislativo che l'art. 62 *sexies* fa agli "studi di settore"<sup>23</sup>; e non, invece, ai parametri, ai coefficienti, ecc.

In conclusione, si deve ritenere che (prima) il Legislatore e (poi) la giurisprudenza di diritto siano ormai orientati a ritenere che gli studi di settore – proprio per le modalità di loro formazione scientificamente accurata e praticamente "condivisa" – consentano di superare tutte quelle precedenti riserve e cautele che avevano accompagnato gli accertamenti di tipo indiziario basati sulle "medie di settore", sui coefficienti, sui parametri: per cui, dinanzi ad una contabilità formalmente corretta, il giudice poteva (e doveva) tener conto (*ex art. 2729 c.c.*), di elementi presuntivi solo se gravi, precisi e concordanti. Con gli "studi di settore" non è più così, anche se la collaborazione "costruttiva" del contribuente – soprattutto in sede di contraddittorio – potrà rendere (relativamente) "affidabili" risultati che spesso sono solo "ragionevoli".

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato l'orientamento della giurisprudenza di diritto e, segnatamente, la Sentenza della Cassazione 27 febbraio 2002, n. 2891, fa proprie le predette conclusioni; affermando, in particolare, che

\* gli elementi posti a base del ragionamento presuntivo che porta alla stima dei ricavi o compensi sono stati individuati a seguito di una specifica attività di analisi che ha previsto l'individuazione di questi nell'ambito di tavoli tecnici, l'invio di questionari ai contribuenti ed infine l'elaborazione degli stessi;

\* i criteri mediante i quali si perviene alla quantificazione dei ricavi e dei compensi presunti, partendo dagli elementi precedentemente individuati sono codificati nelle "note tecniche e metodologiche" pubblicate nella Gazzetta Ufficiale in occasione dell'approvazione degli studi di settore;

\* i risultati del particolare *iter* descritto e della relativa metodologia, sono stati poi sottoposti, per ogni studio di settore, al vaglio delle associazioni di categoria e professionali che, a loro volta, hanno espresso elementi ulteriori per il perfezionamento degli stessi. Ne deriva che il ragionamento presuntivo sotteso agli studi di settore, garantisce affidabilità, obiettività e trasparenza, non privando, nel contempo, il contribuente della possibilità di fornire la prova contraria (in sede di contraddittorio); concludendo nel senso che gli Uffici finanziari possono legittimamente emettere avvisi di accertamento, anche senza alcun tipo di attività preventiva, una volta rilevato che i ricavi esposti in dichiarazione sono inferiori a quelli desumibili dagli studi

---

<sup>23</sup> L. MAGISTRO, *op. cit.*, pag. 1576.

stessi. Conclusione, questa, legittima (anche, lo ripeto, discutibile nel merito) perché – come si è già rilevato – gli studi di settore rappresentano non tanto elementi costitutivi di una prova per presunzioni, quanto - e piuttosto - una vera e propria presunzione legale<sup>24</sup>; che, in quanto tale, pur essendo relativa (e quindi sottoposta alla prova contraria del contribuente) non necessita di ulteriori elementi di riscontro per dispiegare la propria efficacia dimostrativa.<sup>25</sup>

Da ultimo – per concludere – va sottolineato che, secondo la Corte di Cassazione, la detta presunzione (*juris tantum*), può essere contrastata dal soggetto passivo non solo attraverso la produzione di prove, ma anche per il tramite di **elementi** meramente **indiziari**; o di qualunque altro argomento (anche presuntivo) che possa, in qualche modo, commisurarsi alla natura e alla consistenza degli elementi invocati dall'ufficio<sup>26</sup>: proprio perché – e su questo non si può che concordare - la finalità degli studi di settore è quella di individuare il reddito effettivo partendo da un “reddito normale”.<sup>27 e 28</sup>

##### 5. Accertamento con adesione.

L'istituto dell'”accertamento con adesione” è stato introdotto nel nostro ordinamento dalla legge 30 novembre 1994, n. 656; poi modificato con il D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

---

<sup>24</sup> R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Torino, 2001, pag. 573.

<sup>25</sup> *Contra*: G. PATRIZI, *L'accertamento presuntivo su base informatico-statistico con particolare riferimento ai limiti ed alle prospettive degli studi di settore*, in *il fisco*, 2001, pag. 13963. L'Autore ritiene invece che: “*gli studi di settore siano perfettamente idonei a costituire un validissimo ausilio all'accertamento ma non mi sembra, allo stato attuale, che i metodi di natura statistica alla base della loro elaborazione consentano di procedere sic et simpliciter, ad accertamento automatico, come è già avvenuto con il concordato di massa*”.

<sup>26</sup> Stabilisce la Corte Cass., 27 febbraio 2002, n. 2891, *cit.*: “*Il contribuente che voglia contestare il risultato delle presunzioni medesime ha l'onere di attivarsi e di mostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni, eventualmente confermando al contempo con altre presunzioni la validità del suo operato*”.

<sup>27</sup> Del resto se così non fosse si giungerebbe all'assurdo logico, prima che giuridico, di consentire ai contribuenti di non dichiarare i maggiori redditi e quindi i maggiori ricavi/compensi (rispetto a quelli predeterminati); ovvero all'ufficio di applicare i risultati degli studi di settore senza considerare i dati e gli elementi acquisiti nel corso del procedimento accertativo, e, in particolare, in sede di contraddittorio.

<sup>28</sup> C. NOCERA, *Accertamento con adesione, definizione per tutti i contribuenti e depenalizzazione di alcuni reati*, in *Fin Fisco.*, 1997, 12, pag. 1442; M.R. CONSOLAZIO, *L'accertamento con adesione del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1997, 1, pag. 64.

Per effetto di tali provvedimenti, diretti ad assicurare una maggiore efficacia all'azione amministrativa degli Uffici finanziari, viene riconosciuta non solo la possibilità del contribuente di "concordare" con l'Ufficio la misura di una (equa e ragionevole) base imponibile (superando certe difficoltà o vincoli giuridici che sono propri dell'accertamento analitico), ma si è estesa la portata dell'istituto anche al di là della inerenza e competenza (che era prevista originariamente) e anche al di fuori del reddito d'impresa e di lavoro autonomo: dato che può riguardare qualsiasi aspetto del reddito imponibile dei soggetti passivi.

La procedura può essere avviata dall'Ufficio<sup>29</sup>, attraverso un invito al contribuente a comparire per la definizione di determinati periodi d'imposta, ovvero dal contribuente<sup>30</sup>; e può precedere (a seguito di accessi, ispezioni o verifiche) o seguire la notifica di un avviso di accertamento o rettifica (non preceduto dall'invito a comparire dell'Amministrazione).<sup>31</sup>

Qualora, a seguito del contraddittorio, si giunga ad una definizione (concordata) della base imponibile<sup>32</sup>, l'Ufficio redige un atto (sottoscritto per adesione dal contribuente) che riporta una breve cronaca dei fatti, sulla base dei pp.vv. redatti in occasione degli incontri fra contribuente (o un suo consulente) e funzionario dell'Ufficio accertatore; una descrizione delle ragioni per cui si è proceduto alla definizione della materia del contendere e si conclude con la liquidazione delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative (ridotte a un quarto del minimo).<sup>33</sup>

Va sottolineato che il presupposto dell'accertamento con adesione non è l'illegittimità dell'accertamento operato dall'Ufficio (perché in questo caso il

---

<sup>29</sup> T. LAMEDICA, *Per l'accertamento con adesione saranno gli uffici a muovere le carte*, 1997, 20, pag. 1451; C. NOCERA, *Accertamento con adesione: l'attivazione del procedimento ad iniziativa dell'ufficio finanziario*, 1997, 31, pag. 3543.

<sup>30</sup> C. NOCERA, *Accertamento con adesione: l'attivazione del procedimento ad iniziativa del contribuente*, 1997, 32, pag. 2350

<sup>31</sup> La Circolare 8 aprile 2002, n. 28/E, stabilisce a questo riguardo che l'istanza di accertamento con adesione spedita via posta è da considerarsi tempestivamente presentata se, inoltrata entro il termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione dell'accertamento, ci si attiene alle modalità dell'art. 20 del d. lgs. 546/1992: se, cioè, in questo caso l'invio avviene in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Vedi: G. MARINI, *Note minime in tema di spedizione a mezzo posta dell'istanza di accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2002, 2, pag. 503.

<sup>32</sup> D. MERCURIO, *Accertamento con adesione; riflessioni sulle modalità di sviluppo del contraddittorio*, in *il fisco*, 1998, 22, pag. 7275; P. CENTORE, *L'ufficio non può revocare l'accertamento con adesione accettato dal contribuente*, in *Corr. Trib.*, 1997, 32, pag. 2350.

<sup>33</sup> L. MAGISTRO, *Accertamento con adesione – Contraddittorio e perfezionamento dell'atto di definizione*, in *Corr. Trib.*, 2001, 33, pag. 2504, AA. VV., *Accertamento con adesione – Gestione dei procedimenti*, 2001, 32, pag. 20; C. NOCERA, *Gli effetti dell'accertamento con adesione e l'ulteriore azione accertatrice*, 1997, 33, pag. 3773.

relativo atto andrebbe rimosso ricorrendo al diverso istituto giuridico dell'autotutela), ma la (parziale) infondatezza del provvedimento: nel senso che l'originaria pretesa impositiva dell'Ufficio (in base al p.v.c. o all'avviso di accertamento) viene da quest'ultimo ridimensionata a seguito delle dimostrazioni fornite dal contribuente.

Non è pertanto pensabile che vengano prefissati dei parametri legali entro i quali devono operare gli Uffici periferici, cui è lasciata ampia libertà di azione e la massima discrezionalità tecnica, nell'intento di individuare, con la collaborazione del contribuente, un punto di equilibrio (il reddito imponibile effettivo) che non deve trascurare, ma neanche enfatizzare, il costo amministrativo e il rischio erariale del contenzioso.

In proposito, va ricordato che

\* mentre la Circolare Min. Fin. 8 agosto 1997, n. 235/E prevedeva (cfr. paragrafo 2.4) la facoltà, da parte dell'Ufficio, di limitarsi a *"trasfondere gli elementi immediatamente utilizzabili"* che risultassero *"da ogni tipo di segnalazione proveniente dalla Guardia di Finanza – inclusi i verbali di constatazione redatti a seguito di verifica generale – in avvisi di accertamento parziali, demandando ad un momento successivo un'eventuale più approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente, sulla base degli elementi istruttori autonomamente acquisibili"*;

\* la Circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2001, n. 65, nell'intento di garantire maggiore efficacia all'istituto, nega all'Ufficio la possibilità di emettere accertamenti parziali, affermando che: *"l'Ufficio è tenuto a svolgere, in sede istruttoria della posizione fiscale, un esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso, al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi, non rinviando tout court tale disamina alla fase del contraddittorio con il contribuente anche in relazione a poste di recupero per le quali non sussiste un ragionevole convincimento di fondatezza sulla base delle stesse risultanze istruttorie"*.

In altri termini l'Ufficio deve (ora) procedere ad un esame critico dei processi verbali di constatazione, sulla scorta delle osservazioni del contribuente, al fine non solo di confermare l'esistenza dei presupposti impositivi (e quindi la **legittimità** della pretesa impositiva), ma anche la **fondatezza** delle pretese in termini quantitativi: proprio valendosi di quella fondamentale fase del contraddittorio, nel corso del quale l'Ufficio potrà acquisire *"nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'Ufficio in dipendenza dell'attività istruttoria svolta"*; e proprio sulla scorta di tali elementi, pervenire alla rideterminazione della "giusta" base imponibile.

5.1. Se l'“accertamento con adesione” può trovare – in astratto – applicazione in ogni tipo di procedimento accertativo, esso risulta, in concreto, particolarmente adatto per risolvere le controversie in cui l'Amministrazione abbia esperito una rettifica del reddito utilizzando (più o meno largamente) lo strumento induttivo<sup>34</sup>; e, così

\* accertamento **analitico con poste induttive** [lett. d) ultima parte del co. 1° dell'art. 39/600];

\* accertamento (propriamente) **induttivo**, *ex art. 39, co. 2° dello stesso decreto*;

\* accertamento sulla base degli “**studi di settore**”, *ex art. 62 sexies del D.L. 331/1993*.

In considerazione del fatto che questi ultimi devono tendere a rendere “imponibile” il reddito “effettivo”, anche se deriva da un reddito “normale”<sup>35</sup>, la Circolare Ministeriale n. 110/E del 21 maggio 1999, aveva previsto che: “*per l'effettuazione degli accertamenti basati sugli studi di settore, gli uffici terranno conto delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione. In particolare, invieranno ai contribuenti un invito al contraddittorio contenente gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, al fine di pervenire alla definizione*”.<sup>36</sup>

Prima ancora, la Circolare 8 agosto 1997, n. 235/E aveva già richiamato l'attenzione degli Uffici su “*le posizioni interessate all'applicazione di metodologie induttive di accertamento e, comunque, dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio*”; per concludere “*tali fattispecie possono infatti trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente*”.

Negli stessi termini si è ora espressa l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. 11 aprile 2002, n. 29/E e Circ. 27 giugno 2002, n. 58/E), richiamando l'attenzione degli Uffici sul fatto che nell'invito al contraddittorio debbano es-

---

<sup>34</sup> R. LUPI, *op. cit.*, pag. 140.

<sup>35</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 228. L'Autore rileva che “*qualora l'Amministrazione finanziaria si adagiasse sugli studi di settore operando in modo automatico le rettifiche dei ricavi o dei compensi, senza quindi curarsi di valutare le situazioni specifiche e peculiari in cui si vengono a trovare imprenditori e professionisti, si finirebbe per andare oltre le intenzioni del Legislatore, così pervenendo ad una sorte di catastizzazione del reddito*”.

<sup>36</sup> In *il fisco*, 22, 1999, pag. 7548

sere posti in evidenza gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, per consentire al contribuente di potersi difendere attraverso la deduzione di tutti quegli elementi utili, atti a respingere o a modificare la pretesa. Se ne desume che il **contraddittorio** tra le parti diventa fondamentale, a conferma e testimonianza del **ruolo centrale del contribuente** nella determinazione del *quantum* dell'obbligazione tributaria. Attraverso gli elementi forniti dal contribuente, infatti, l'Ufficio avrà modo e ragione di adeguare il risultato derivante, ad es., dall'applicazione degli studi di settore, alla reale situazione dell'impresa, **passando, per l'appunto, dal reddito "normale" al reddito "effettivo"**.

In proposito, si è già detto – e va ribadito – che secondo la più recente giurisprudenza della Suprema Corte<sup>37</sup> – che l'Agenzia delle Entrate ha dimostrato di condividere (cfr. Circ 27 giugno 2002, n. 58/E) – al contribuente è dato di contrastare la pretesa impositiva non solo mediante la produzione di prove certe (che possano avere un riscontro diretto ed immediato sui ricavi/compensi dichiarati), ma anche attraverso **ragionamenti di tipo presuntivo** basati su elementi oggettivi.

In particolare, il contribuente potrà dimostrare

– che le caratteristiche della propria attività non vanno ricomprese in quel gruppo omogeneo preso a riferimento per la determinazione dei ricavi/compensi (e corrispettivi) in via induttiva;

– che lo *“studio di settore non coglie la puntuale localizzazione dell'impresa nell'ambito del territorio comunale e lo specifico contesto economico e sociale della realtà territoriale in cui opera”*<sup>38</sup> e questa opportunità, se adeguatamente fatta valere, consente di superare i già rilevati difetti dello “studio”; che peraltro potrebbero essere “contenuti” con aggiornamenti più rapidi e, soprattutto, limitando la loro azione ai settori e ai soggetti che presentano una sufficiente “omogeneità” e riconducibilità a “canoni di normalità”.

Fermo restando – in via generale – che il contribuente potrà sviluppare eccezioni riguardanti **situazioni oggettive** o **soggettive** che influiscono sull'esercizio della propria attività e possono aver determinato l'ipotizzato scostamento dalle risultanze degli studi di settore.

Al termine del contraddittorio<sup>39</sup>, potranno verificarsi diverse ipotesi:

---

<sup>37</sup> Corte Cass., 27 febbraio 2002, n. 2891.

<sup>38</sup> Circolare, 11 aprile 2002, n. 29/E.

<sup>39</sup> G. ANTICO-V. FUSCONI, *Accertamento con adesione: la proposta dell'ufficio. La proposta del contribuente*, in *il fisco*, 2002, 21, pag. 3242.

– se il contribuente non è stato in grado di fornire alcun elemento idoneo alla rideterminazione del reddito, è probabile che presti acquiescenza all'accertamento (o alla proposta originaria) dell'ufficio;

– se, invece, il contribuente adduce elementi che l'Ufficio ritiene idonei a giustificare, in tutto o in parte, lo scostamento dei ricavi (o compensi) dichiarati rispetto a quelli determinati in base agli studi, si perverrà ad un "atto di adesione".

In entrambi i casi è prevista una **motivazione**, che nel caso in cui l'Ufficio proceda ad una modifica delle originarie pretese (o addirittura le abbandoni) dovrà riportare non solo gli elementi di valutazione adottati dal contribuente (allegando i documenti prodotti); ma anche le ragioni logico-giuridiche che modificano l'originaria pretesa e i criteri seguiti per pervenire alla rideterminazione della base imponibile (ritenuta corretta).

Se, invece, il contribuente, pur legittimamente invitato, non compare al contraddittorio; o le parti non pervengono all'atto di adesione; o, ancora, il contribuente, dopo aver sottoscritto l'atto di adesione, non procede al relativo pagamento nel termine di 20 giorni, il procedimento si chiude; e l'"avviso di accertamento" già emesso, resta convalidato. Se, invece, il contraddittorio avviene prima della emissione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio dovrà dar conto, nelle motivazioni, delle ragioni che hanno portato l'ufficio a respingere le argomentazioni e le valutazioni del contribuente o a non dare rilievo ai documenti e agli altri elementi da questi prodotti<sup>40</sup> sulla base del processo verbale di constatazione.

#### *6. Sulla ammissibilità del metodo di accertamento analitico in presenza delle condizioni previste dall'Art. 39, Co. 2°, per un accertamento induttivo.*

I casi in cui l'Amministrazione può dar corso all'accertamento induttivo del reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato in astratto su base contabile – rubrica dell'art. 39 – sono previsti dal co. 2° dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Mentre nell'accertamento analitico si perviene al risultato voluto (la determinazione della base imponibile) attraverso l'esame e la valutazione delle singole componenti di reddito, nell'accertamento induttivo si perviene a una determinazione unitaria e globale del reddito stesso, prescindendo dalle sue

---

<sup>40</sup> G. PATRIZI, *Accertamento con adesione: quali limiti alla definizione?*, in *il fisco*, 2002, 12, pag. 1758; P. COSTAGLIELLA, *Accertamento con adesione: i termini per la redazione dell'atto di adesione per il versamento del dovuto*, 2002, 9, pag. 1261.

componenti e assumendo, come base, determinati parametri che possono essere contabili, ma che spesso derivano da “studi” esterni o da “esperienze” precedenti (redditività, utile lordo, ricarico). L’ufficio, per poter accedere all’accertamento induttivo ha l’obbligo di indicare le ragioni che hanno consentito, nel caso concreto, l’adozione di tale metodo in luogo di quello analitico<sup>41</sup>: la mancata motivazione rende l’atto illegittimo.

Quanto sopra premesso, ci si chiede: in presenza di una fattispecie prevista dall’art. 39, **co. 2°** (che consente l’accertamento induttivo) è possibile che l’Ufficio proceda ad un accertamento *ex art. 39, co. 1°* (cioè analitico, se del caso con poste induttive)?

Taluni autori<sup>42</sup> lo negano, affermando che “*se è vero che gli uffici delle imposte sono titolari di un potere o potestà di accertamento che ad essi esclusivamente fa capo, è altrettanto indubbio che si tratta pur sempre di un potere che comporta la doverosità del suo esercizio nei modi e nelle forme dalla legge stabiliti (anche in ossequio ai) principi di obiettività e di imparzialità che, secondo la Costituzione, devono sorreggere ogni attività della pubblica amministrazione (art. 97 Cost., peraltro esplicitamente richiamato nello Statuto dei diritti del contribuente)*”.<sup>43</sup> Riconoscere all’Ufficio – non l’obbligo ma – solo la **facoltà** di derogare – in determinate ipotesi e a suo giudizio – a un certo tipo di accertamento, comporterebbe, secondo questa dottrina, violazione del principio di imparzialità dell’azione amministrativa.

In realtà, l’accertamento tributario deve mirare, prima di tutto, all’affermazione dell’art. 53 della Costituzione, che pretende l’imposizione in base alla capacità contributiva di ciascun soggetto passivo e, per ciò esso stesso, tende a quella “eguaglianza”<sup>44</sup> e “imparzialità” che l’art. 97 ribadisce sotto il profilo procedimentale (per cui i due articoli non sono incompatibili).

Vero è che l’individuazione (o la ricostruzione) del reddito effettivo deve avvenire non già sulla base di (vaghe) presunzioni fondate sul principio dell’*id quod plerumque accidit*, ma sulla scorta di dati ed elementi che consentano all’ufficio di conoscere la situazione effettiva del contri-

---

<sup>41</sup> E del resto, una simile opinione si inferisce non solo dal dato testuale cennato, ma anche dalla espressa previsione di cui all’art. 56 del D.P.R. 633/1972, che in materia di accertamento IVA, prevede come gli accertamenti induttivi debbano indicare, a pena di nullità, prima ancora degli elementi probatori “*le ragioni per cui sono state ritenute applicabili le disposizioni del primo e del secondo comma dell’art. 55*”, ossia le norme che prevedono appunto l’accertamento induttivo.

<sup>42</sup> Per tutti cfr. I. MANZONI, *op. cit.*, pp. 325-329.

<sup>43</sup> I. MANZONI, *op. cit.*, pag. 326.

<sup>44</sup> F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 63.

buente<sup>45</sup>; e che l'Ufficio **deve** adottare il metodo che gli consente di meglio perseguire quelle finalità; ma non gli può essere negata, in quel contesto, una (rilevante) discrezionalità tecnico-amministrativa che gli permetta di adottare il metodo analitico (rinunciando a quello induttivo), **se** ritenuto più adatto per determinare il “giusto imponibile” (va sottolineata, però, tale condizione, che è essenziale e non va trascurata per motivi di “gettito” o di “semplicità applicativa” di un metodo rispetto all'altro).

La Suprema Corte, su questo principio, è ferma: “*Allorquando ricorrano i presupposti sia dell'accertamento analitico che di quello induttivo, l'amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare sia l'uno che l'altro metodo*<sup>46</sup>”. E, ancora: “*qualora, pur in presenza delle condizioni suscettibili di legittimare l'adozione di un accertamento induttivo a termini del secondo comma dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la rettifica sia stata operata con metodo analitico, a mente del comma primo della medesima disposizione, il contribuente non ha titolo per lamentare l'emissione nei suoi confronti di un accertamento analitico, invece che di un accertamento induttivo e sintetico, posto che l'eventuale adozione di questo implicherebbe per lui garanzie minori di quelle correlabili alla emissione di quello*”.<sup>47</sup>

Si tratta di un principio che la Suprema Corte ritiene di generale applicazione in tema di accertamento delle imposte sui redditi. Ma – si è detto – esso va inteso correttamente: nel senso che se è vero che, in presenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, l'Ufficio può valersi anche del metodo analitico, questa opzione non può dirsi “libera”, ma “vincolata al fine”: che è quello di determinare la “vera” capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta.

Già la Circ. Min. Fin. 30 aprile 1977, n. 7/1496 (“Istruzioni per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi”) rilevava (alla fine del paragrafo 40) che “*l'art. 39, secondo comma, dispone che l'Ufficio ha “facoltà” di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, in quanto esistenti, ma non ne preclude l'acquisizione degli elementi utili, tanto che questi siano a favore del fisco tanto che lo siano a favore del contribuente, nel rispetto della realtà dell'imponibile e della sua corrispondenza all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta. E,*

---

<sup>45</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Torino, 1998, pag. 826; cfr. da ultimo Corte Cass., 2002, n. 12450.

<sup>46</sup> Corte Cass., sez. V, 22 maggio 2001, n. 6945; nello stesso senso Corte Cass., sez. V, 21 giugno 2002, n. 9099.

<sup>47</sup> Corte Cass., sez. V, 3 maggio 2000, n. 5557.

*invero, la determinazione induttiva non può in nessun caso tradursi in una libera quantificazione dell'imponibile, né, tanto meno, scadere a mero arbitrio. Il procedimento induttivo vincola pur sempre a tener conto dell'effettiva situazione economica dell'impresa o delle attività artistiche e professionali svolte dal soggetto e, quindi, va ancorato a fatti certi o ad elementi e circostanze da cui derivino ragionevoli presunzioni, pur se non qualificate ai sensi dell'art. 2729 del Codice Civile”.*

Altro e diverso discorso va fatto per quanto concerne l'accertamento induttivo, che è “eccezionale” e può essere esperito solo in presenza dei relativi presupposti, come del resto si desume dall'esplicito dettato legislativo: “*in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in presenza di scritture contabili formalmente regolari, il ricorso all'accertamento induttivo del reddito d'impresa è ammissibile solo ove l'ufficio fornisca la dimostrazione della complessiva inattendibilità delle scritture stesse, desunta da gravi, numerose e ripetute omissioni e false o inesatte indicazioni relative agli elementi indicati nella dichiarazione e risultanti dal verbale di ispezione*”<sup>48</sup>; e “*solo se l'ufficio non ha potuto raccogliere elementi idonei per una determinazione analitica dell'imponibile*”<sup>49</sup>.

#### *7. Sulla legittimità (o meno) degli accertamenti operati sulla base di elementi probatori irritualmente acquisiti.*

Nel Codice di Procedura Penale, si rinviene una serie di norme (esprese) che affermano non solo la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti posti dalla legge (art. 191), ma anche la nullità (insanabile e rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del procedimento: art. 179, co.1°) degli atti emessi in violazione delle disposizioni concernenti l'assistenza dell'imputato [art. 178, lett. c]. Anche se nell'ambito tributario **non** si rinviene una norma analoga<sup>50</sup>, purtuttavia una serie di disposizioni persegue le medesime finalità; mi riferisco in particolare:

a) all'art. 33, co. 3°, del D.P.R. 600/1973 e all'art. 63 del D.P.R. 633/1-972, che stabiliscono come la Guardia di Finanza, per poter utilizzare (ai fini dell'accertamento dell'imposta) documenti, dati e notizie, acquisiti direttamente – o ottenuti da altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia

---

<sup>48</sup> Corte Cass., 30 agosto 2001, n.11348.

<sup>49</sup> F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 210.

<sup>50</sup> Vedi in tema: I. MANZONI, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, pp. 299-305. *Contra*: V. SALOMONE, *Il problema sorge se la Gdf diventa polizia giudiziaria*, in *Guida norm.*, 2001, 102, pag. 41.

giudiziaria – deve ottenere la **previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria**<sup>51</sup>; e

b) all'art. 52 del D.P.R. 633/1972, che richiede - per gli accessi, ispezioni e verifiche, effettuati da personale dell'Amministrazione - la previa autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio (co. 1°), e, qualora la visita riguardi un'abitazione, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (co. 2°).

La dottrina, come del resto la giurisprudenza di merito<sup>52</sup>, è giunta ad una interpretazione concorde dell'articolo 63 del D.P.R. 633/1972 e dell'art. 52 del D.P.R. 600/1972: sia sulla forma che sulle modalità dell'autorizzazione richiesta. La giurisprudenza di diritto, invece, dopo aver per lungo tempo<sup>53</sup> affermato la necessità, per il legittimo esercizio dell'attività collaborativa, del provvedimento autorizzativo, ha manifestato (ultimamente) dei pareri controversi e (assai) discutibili<sup>54</sup>; come quando la Corte<sup>55</sup>, dopo aver premesso che “*la necessità dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale, è prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali* (art. 329 c.p.p.)” (e **non** ha) “*alcuna finalità di tutela nei confronti del contribuente*”, ha concluso che “*l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di divieti posti dalla legge, introdotta dall'art. 191 c.p.p. del 1988, non costituisce una categoria processuale generale, operante anche nel diritto tributario. La particolare rilevanza degli interessi coinvolti nell'esercizio della giurisdizione penale non fa, d'altra parte, nascere sospetti di incostituzionalità circa una mancata previsione di tale categoria in altri processi, in particolare quello tributario; (e, dunque, la violazione dell'art. 63, co. 1° del D.P.R., 633/1972), non determina l'inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia*

---

<sup>51</sup> A. AMATUCCI, *Ancora sull'inutilizzabilità delle prove acquisite in sede penale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 37, 2761.

<sup>52</sup> Comm. Trib. prov. Reggio Emilia, 21 ottobre 1997, n. 174, in *Corr. Trib.*, 1998, 6, pp. 447 ss.; la sentenza reca il commento contrario di S. Stufano.

<sup>53</sup> Corte Cass., 8 agosto 1990, n. 8062, in *il fisco*, 1990, 39, pag. 6353; Corte Cass., 8 novembre 1997, n. 11036, in *il fisco*, 1998, 10, pag. 3331; Corte Cass., 2 febbraio 1998, n. 1036, in *il fisco*, 1998, 44, pag. 14451.

<sup>54</sup> Assai interessanti i rilievi critici alle citate sentenze di E. DE MITA, *Sull'utilizzo delle prove Cassazione fuori rotta*, in *il sole-24 ore*, 28 giugno 2001, pag. 21; S. SCREPANTI, *Verifiche fiscali: la Corte di Cassazione interviene nuovamente sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *il fisco*, 2002, pag. 492; C. GRIMALDI, *Contrasti interpretativi della S.C. in tema di autorizzazione all'accesso dei verificatori*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 6, pag. 523.

<sup>55</sup> Corte Cass., 16 marzo 2001, n. 3852, in *Fin. Fisco*, 2002, 7, pag. 879

*stato fondato l'accertamento tributario*", ma solo "conseguenze sanzionatorie che ricadono direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale".

Tre mesi dopo, la Suprema Corte<sup>56</sup> ha ribadito che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale "non comporta, come conseguenza necessaria, l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti; (giacchè) gli organi di controllo, possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica dell'attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico". E ciò in quanto nel nostro ordinamento **tributario** – a differenza che nel processo penale – "non esiste un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite".

Nel corso dello stesso anno, tuttavia, la Cassazione è tornata al precedente e consolidato indirizzo, con una serie di sentenze che consentono di ritenere "isolate" e transitorie le prese di posizione appena ricordate. Così, con la sentenza 29 novembre 2001, n. 15209<sup>57</sup>, la Corte dichiara la illegittimità di un accesso presso locali aziendali, in cui la Guardia di Finanza aveva agito in base ad un'autorizzazione verbale, in luogo del prescritto ordine scritto proveniente del Comandante del reparto: dato che devono ritenersi "eccezionali le ipotesi in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali (per l') esigenza per il contribuente, che ha il diritto di assistere all'accesso, di verificare che esso si svolga nell'ambito della legge". Concludendo per la **rilevanza** della violazione dell'articolo 52, co. 1°, dato che l'utilizzabilità o l'inutilizzabilità delle prove acquisite dipende, secondo giurisprudenza costante<sup>58</sup>, *dal giudice, che valuta la sufficienza e la legittima acquisizione degli elementi forniti dalla Amministrazione*". In questa circostanza, la Suprema Corte sottolinea che la non utilizzabilità degli atti compiuti sulla base di prove irregolarmente acquisite si fonda sull'**art. 24 della Costituzione**: nel nostro ordinamento, l'inviolabilità della difesa è un principio cardine, a cui si deve uniformare l'**intero ordinamento giuridico** e non solo quello penale (quindi, anche quello tributario).

Dello stesso tenore è la sentenza 2 luglio 2001, n. 15230<sup>59</sup>, che confer-

---

<sup>56</sup> Corte Cass., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Fin. Fisco*, 2001, 30, 3827.

<sup>57</sup> Corte Cass., 29 novembre 2001, n. 15209, in *il fisco*, 2002, 4, pag. 597. La sentenza è commentata da: C. GRIMALDI, *La Corte di Cassazione boccia gli accertamenti irrituali*, in *Fin. Fisco*, 2002, 7, pag. 876.

<sup>58</sup> Tra le altre: Corte Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062.

<sup>59</sup> Corte Cass., 2 luglio 2001, 15230, in *Rass. Trib.*, 2002, 2, pag. 641.

ma la regola della “invalidità derivata” degli atti impositivi fondati su precedenti attività istruttorie illegittime<sup>60</sup>: *“il decreto del Procuratore della Repubblica autorizzativo della perquisizione del domicilio previsto dagli artt. 52, co. 2°, del D.P.R. 600/1972...partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità; ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile, e da quello tributario, in base ai principi generali che regolano l’attività amministrativa dello Stato”*.

Nei motivi della decisione<sup>61</sup>, la Corte analizza la fattispecie alla luce dei principi che (in diritto) reggono il procedimento amministrativo, affermando che il decreto del Procuratore della Repubblica, con il quale si autorizza la perquisizione al domicilio del contribuente, previsto dagli artt. 52, co. 2°, D.P.R. 633/1972 e 33, co. 1°, D.P.R. 600/1973, *“è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo, attraverso il quale l’amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l’avviso di accertamento, partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità; ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile, e da quello tributario, in base ai principi generali che regolano l’attività amministrativa dello Stato”*.

La Corte ha avuto modo di esaminare anche la legittimità di una autorizzazione (di accedere in abitazione privata) rilasciata dal Procuratore della Repubblica, sulla base di segnalazioni “anonime” o “confidenziali”: nella sentenza<sup>62</sup>, viene affermato che la motivazione deve indicare non solo la richiesta dell’Amministrazione, ma anche gli indizi di violazione della norma che tale richiesta giustificano; e viene precisato che spetta (proprio) al giudice tributario di sindacare la legittimità dell’atto di autorizzazione, in base ai principi generali che regolano l’attività amministrativa.

Concludendo nel senso che: se la motivazione posta a base dell’atto di autorizzazione manca, è insufficiente o incongrua, il giudice deve dichiarare non solo la irrilevanza dell’elemento acquisito, ma dichiarare la invalidità dell’intero procedimento: perchè *“in tema di imposte dirette e di IVA, gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall’amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell’abitazione dei contribuenti non, o illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica,*

---

<sup>60</sup> In questo senso: Corte Costituzionale 6 aprile 1973, n. 34.

<sup>61</sup> Nello stesso senso vedi anche: Cass. Sez.I, 27 novembre 1998, n. 12050, in *il fisco*, 1998, 18, pag. 6161.

<sup>62</sup> cfr. Corte di Cassazione, Sez. V, Sent. 29 novembre 2001, n. 15209, in *Finanza e fisco*, 2002, 7, pag. 882.

sono *invalidi ed insuscettibili di produrre effetti*, (atteso che) costituisce **principio generale immanente** al vigente sistema giusprocessualistico quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la **regolarità della relativa acquisizione**, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte”.

Si può pertanto concludere che, al di là di qualche pericoloso “sbandamento” (forse indotto dalla peculiarità dei casi esaminati), la Corte di Cassazione manifesta un consolidato orientamento a ritenere illegittimo un procedimento tributario e, quindi, un accertamento che si fondi su elementi probatori irrirtualmente acquisiti: come è testimoniato dall’ultimo (in ordine di tempo) intervento che si riporta al principio generale – dichiarato immanente nel nostro sistema giuridico – per cui l’utilizzo di una prova è subordinato al vaglio della sua legittima acquisizione.

PARTI, RAPPRESENTANTE DESTINATARI DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI PROCESSUALI	PRIMA DELL'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI	DOPO L'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI	
		A REGIME	IN VIA TRANSITORIA
<b>I - PRIMO GRADO (innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale)</b>			
a) Legittimato passivo; da indicare nel ricorso come <b>parte resistente</b>	l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.	l'Ufficio locale della Agenzia fiscale – che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto; – che è succeduto all'Ufficio del Ministero delle Finanze che (prima del 31 dicembre 2000) ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.	Idem
b) Destinatario della <b>notifica del ricorso</b>	l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato/non emanato l'atto.	l'Ufficio locale della Agenzia fiscale che ha emanato/non emanato l'atto o quello che è succeduto al corrispondente Ufficio del Ministero Finanze.	Idem
c) <b>Rappresentanza</b> in giudizio dell'Ufficio	I funzionari dell'Ufficio del Ministero delle Finanze resistente (ex art. 11 D.Lgs. 546/1992)	I funzionari dell'Ufficio locale della Agenzia fiscale resistente (ex art. 11 D.Lgs. 546/1992).	Idem
d) Destinatario della <b>notifica della sentenza</b> della C.t.p.	l'Ufficio del Ministero delle Finanze	l'Ufficio locale Agenzia delle fiscali.	Idem
<b>II - SECONDO GRADO (innanzi alla Commissione Tributaria Regionale)</b>			
a) Legittimato attivo/passivo; da indicare nell'appello come <b>parte appellata</b>	l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha resistito in 1° grado.	l'Ufficio locale della Agenzia fiscale che ha resistito in 1° grado	Idem
b) Destinatario della <b>notifica dell'appello</b>	lo stesso Ufficio.	lo stesso Ufficio.	Idem
c) <b>Rappresentanza</b> in giudizio dell'Ufficio	i funzionari dell'Ufficio del Ministero o in alternativa la <b>Avvocatura Distrettuale dello Stato</b> che ha assunto la difesa dell'Ufficio (ex art. 12, comma 4 del D.Lgs. 546/1992).	i funzionari dell'Ufficio locale della Agenzia fiscale o in alternativa la <b>Avvocatura Distrettuale dello Stato</b> che ha assunto la difesa dell'Ufficio (ex art. 12, comma 4 del D.Lgs. 546/1992)	Idem

PARTI, RAPPRESENTANTIE DESTINATARI DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI PROCESSUALI	PRIMA DELL'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI		DOPO L'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI IN VIA TRANSITORIA	
	I - PRIMO GRADO (innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale)			
d) Destinatario della <b>notifica della sentenza</b> della C.t.r.	dopo il 18 maggio 1999 (entrata in vigore dell'art. 21, co. 1 della L. 133/1999), l' <b>Amministrazione delle finanze dello Stato</b> , in persona del Ministro pro tempore presso l'Avvocatura Distrettuale dello Stato competente.	l' <b>Ufficio locale della Agenzia fiscale</b> o la competente <b>Avvocatura distrettuale dello Stato</b> , a seconda che l'Ufficio sia stato in giudizio tramite i propri funzionari o tramite l'Avvocatura dello Stato	l' <b>Amministrazione delle Finanze</b> , in persona del Ministro pro tempore presso l'Avvocatura Distrettuale dello Stato competente; [l'Ufficio locale della Agenzia fiscale]	
<b>III - GIUDIZIO PER CASSAZIONE</b>				
a) Legittimato attivo/passivo: da indicare nel ricorso per cassazione come <b>parte resistente</b>	la <b>Amministrazione delle Finanze</b> in persona del Ministro pro tempore.	L' Agenzia fiscale – Direzione centrale; [l' <b>Ufficio locale della Agenzia fiscale</b> ]	la <b>Amministrazione delle Finanze</b> in persona del Ministro pro tempore. [l' <b>Ufficio della Agenzia fiscale</b> ]	
b) Destinatario <b>notifica del ricorso per cassazione</b>	l' <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (ope legis).	l' <b>Ufficio locale della Agenzia fiscale</b> o l' <b>Avvocatura Distrettuale dello Stato</b> (se la stessa aveva già assunto la difesa dell'Ufficio nel giudizio d'appello)	la <b>Agenzia delle Entrate</b> o la <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> [l' <b>Ufficio della Agenzia fiscale</b> ]	
c) Rappresentanza in giudizio	l' <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (ope legis).	l' <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (per convenzione)	la <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (ope legis). [la <b>Avvocatura dello Stato</b> (per convenzione)]	