

# CORRIERE TRIBUTARIO

40  
ANNI

6 MARZO

2017

10

## STUDI DI SETTORE

Superamento degli attuali studi

## ACCERTAMENTO

Compensi pagati agli amministratori

## INTERPELLI

Istanza di interpello sui nuovi investimenti

## LEGGE DI BILANCIO 2017

Flat tax per i neo-residenti

## VOLUNTARY DISCLOSURE

Violazioni commesse in ex paradisi fiscali

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Beneficiario effettivo

## REATI TRIBUTARI

Confisca e sequestro per equivalente

## IVA

Esportazioni indirette

**Allegato – Imposta sul valore aggiunto**

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Super e Iperammortamento
- Tassazione per cassa delle imprese minori
- Conferimento di azienda
- OIC: principio della sostanza
- Esenzione IRPEF per coltivatori diretti e IAP

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (Mi)  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano





# Genya

Valore | Semplicità | Innovazione

**Prova Genya Bilancio  
gratuitamente  
per 6 mesi**

## La rivoluzione nei gestionali per professionisti ed aziende.

Genya è la soluzione software che garantisce il miglioramento della produttività nelle attività contabili e fiscali.

In più, integra strumenti di Business Intelligence e Collaboration per fornirti il massimo del valore e del servizio.

## Con Genya puoi:

- **Fidelizzare la clientela**, fornendo informazioni puntuali con report direttamente accessibili in azienda e che consentono di gestire al meglio l'attività
- **Allargare le competenze** in nuove aree di mercato allo scopo di fornire una gamma di servizi più completa
- **Ridurre i tempi di inserimento** e apprendimento delle nuove risorse e facilitare il loro processo di formazione



Vai su **genya.it**  
oppure inquadra il QR code  
con il tuo smartphone  
o contatta il tuo agente di zona.

## Avevi mai pensato di:

- Elaborare un bilancio in 30 minuti in modo facile e intuitivo, senza fare ricorso alle istruzioni?
- Monitorare le performance di business dei tuoi clienti in tempo reale?
- Accedere all'applicazione gestionale da qualunque luogo e mediante qualsiasi dispositivo?

**Con Genya Bilancio puoi!**



**Wolters Kluwer**  
When you have to be right

---

**Studi di settore**

---

**Studi di settore, dal 2017 si cambia!**

La scelta sembra ormai fatta: dal 2017 inizia il progressivo pensionamento degli attuali studi di settore ed il loro superamento con un indice sintetico di affidabilità fiscale del contribuente. Lo strumento che per quasi 20 anni è stato utilizzato per verificare l'attendibilità dei ricavi/compensi dichiarati da imprese e professionisti sembra destinato, nel giro di alcuni anni, a lasciare spazio, nell'ottica del "cambia verso", ad un nuovo prodotto finalizzato, esclusivamente, ad incrementare il livello dell'adempimento spontaneo. Il nuovo indice di affidabilità, che assumerà valore da 1 a 10 e sarà costruito partendo da una serie di indicatori elementari, dovrebbe permettere al singolo contribuente di conoscere il suo posizionamento nei rapporti con il Fisco e, conseguentemente, potrebbe far indurre l'assunzione di comportamenti maggiormente virtuosi. Dovrebbe scomparire l'attuale adeguamento in dichiarazione al livello di congruità, ma resterebbe la possibilità di indicare in dichiarazione maggiori ricavi/compensi al fine di migliorare il valore dell'indicatore sintetico, che potrebbe permettere, a certi livelli, di "conquistare" le forme di premialità che andranno previste.

*di Andrea Trevisani*

731

---

**Accertamento**

---

**L'abnormità dei compensi pagati agli amministratori tra poteri, regole e funzione del diritto tributario**

Si spiegano le ragioni per le quali la sproporzione tra i compensi pagati agli amministratori e la dimensione del fatturato societario non può automaticamente risolversi nell'indeducibilità delle componenti negative di reddito. Infatti, il pagamento di compensi abnormi rispetto al fatturato è espressione di una scellerata scelta economico-finanziaria, ma non dice nulla circa la riferibilità dei suddetti costi al programma imprenditoriale. La sproporzione tra compensi e fatturato, dunque, va considerata non già come punto d'arrivo per fondare il rilievo di indeducibilità del costo, ma come punto di partenza per lo svolgimento di altri approfondimenti.

*di Mauro Beghin*

739

---

**Interpelli**

---

**Interpello sui nuovi investimenti: l'Agenzia fornisce la prima risposta**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 4/E/2017, fornisce risposta, per la prima volta, ad un interpello sui nuovi investimenti presentato da un gruppo imprenditoriale estero, il quale ha richiesto all'Amministrazione finanziaria il parere preventivo sui risvolti di natura tributaria delle operazioni sottostanti l'investimento. Tale peculiare tipologia di interpello, introdotto dal c.d. Decreto Internazionalizzazione, rappresenta un segno tangibile della mini riforma fiscale del 2015, volta a garantire maggiore certezza e stabilità nei rapporti Fisco - contribuente, soprattutto in un'ottica di attrazione di nuovi capitali ed investimenti dall'estero. Il caso analizzato dall'Agenzia si concentra sul trattamento ai fini reddituali ed IVA relativi ad un importante piano di investimento ed ha il merito di confermare l'estrema utilità dello strumento in esame, anche se rimangono ad oggi alcune incertezze interpretative per un suo corretto e proficuo utilizzo.

*di Annalisa Raffaella Donesana e Paolo Angelillis*

749

---

**IRPEF**

---

**Flat tax sui redditi di fonte estera per i neo-residenti**

Per la prima volta fa il suo ingresso nel nostro ordinamento, con la Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016), una tassazione forfetaria per i redditi prodotti all'estero da contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. La disposizione è finalizzata ad incentivare l'ingresso in Italia di ingenti patrimoni promettendo un regime

impositivo di estremo favore e senza vincoli particolari. Sarà interessante valutare se, nella pratica, la misura avrà una concreta applicazione, anche considerando possibili censure di costituzionalità.

*di Giuseppe Marianetti*

757

## Voluntary disclosure

### Gli ex paradisi fiscali e i termini del controllo fiscale

Il D.L. n. 193/2016 (c.d. Decreto fiscale) ha riaperto i termini per la presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria (VD). La nuova VD consentirà agli aderenti di applicare, alle violazioni tributarie commesse in Paesi ex paradisi fiscali o con accordo siglato prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016, gli stessi benefici premiali previsti per i Paesi white. Pertanto, le violazioni tributarie realizzate o trasferite negli ex paradisi fiscali - riabilitati per via di tali accordi - non saranno soggette in VD II al raddoppio dei termini e si applicheranno le maggiori riduzioni sulle violazioni da quadro RW.

*di Fabio Ciani*

764

## Fiscalità internazionale

### Dall'accertamento dello status di beneficiario effettivo incertezze per investimenti e pianificazioni fiscali

Con lo studio n. 17/2016, Assonime ha affrontato le implicazioni societarie e fiscali connesse all'attività dei gruppi multinazionali, sviluppando interessanti considerazioni in materia di beneficiario effettivo. Si tratta di un istituto ancora caratterizzato da contorni interpretativi incerti, e dove solo di recente le posizioni assunte da prassi e giurisprudenza sembrano aver fornito un approccio maggiormente in linea con le raccomandazioni adottate a livello internazionale. L'orientamento seguito dall'Amministrazione finanziaria, in particolare, ha frequentemente penalizzato le strutture societarie caratterizzate dalla presenza di holding "statiche" di partecipazioni, fattispecie su cui è recentemente intervenuta anche una sentenza della Suprema Corte.

*di Giacomo Albano e Raniero Spaziani*

770

## Reati tributari

### Confisca e sequestro per equivalente di fronte all'ammissione ad un piano rateale di pagamento

La Suprema Corte, con sentenza n. 52857/2016, sancisce che solo il pagamento di una somma pari a quella dell'imposta evasa comporta il venir meno del profitto del reato, rendendo inapplicabile la confisca, nonostante l'apparente portata dell'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000, inserito dal D.Lgs. n. 158/2015, norma che è considerata (anche) espressione dell'esigenza di mitigare gli effetti del sequestro di fronte ad un accordo tra Erario e contribuente imputato o indagato. Se, da un lato, uno degli obiettivi dell'intervento del legislatore del 2015 era quello di consentire al contribuente di utilizzare quanto in sequestro per provvedere alla restituzione del profitto conseguito, dall'altro, il tenore della disposizione stessa sembra confliggere con tale finalità, posto che il sequestro resta a garanzia dell'eventuale confisca nel caso di inadempimento conseguente all'impegno assunto formalmente. Facendo leva sull'infelice prodotto normativo della riforma del 2015, l'interpretazione della giurisprudenza "neutralizza" gli effetti apparenti della norma, ribadendo che l'adempimento parziale dell'accordo con l'Erario implica al più una riduzione del sequestro in vista della confisca, pari all'ammontare delle rate già corrisposte.

*di Massimo L. Boggio*

777

## IVA

**Esportazioni indirette: non imponibilità erga omnes?**

La non imponibilità IVA delle cessioni all'esportazione trova fondamento nel fatto che il consumo del bene avviene al di fuori del territorio dell'Unione Europea. La detassazione non dovrebbe quindi dipendere dallo status del cessionario, soggetto passivo che agisce in quanto tale o privato. La norma dell'art. 38-quater del D.P.R. n. 633/1972 per le cessioni nei confronti di viaggiatori stranieri che esportano i beni nei propri bagagli personali dovrebbe quindi interpretarsi come norma speciale, che non esaurisce tutte le ipotesi di non imponibilità per le vendite a privati.

*di Matteo Balzanelli e Riccardo Zavatta*

785

## Tributi locali

**Le società di cartolarizzazione degli immobili pubblici non sono soggette a ICI, IMU e TARI**

Ragionevoli e condivisibili le precisazioni della sentenza della Suprema Corte n. 25152/2016, secondo cui non sono soggette all'ICI (ed anche ad IMU e TASI) le società di cartolarizzazione degli immobili pubblici (SCIP), queste ultime infatti essendo mere "società veicolo" incaricate di porre in essere gli adempimenti necessari per una proficua vendita dei beni immobili pubblici. Altrettanto importante poi è l'ulteriore specificazione secondo cui non è previsto da alcuna disposizione che gli eventuali contratti di gestione stipulati tra gli enti previdenziali e la società di cartolarizzazione siano oggetto di una specifica comunicazione all'ente locale nel cui territorio gli "immobili cartolarizzati" si trovino.

*di Mario del Vaglio*

793



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

## Comitato scientifico

**Sara Armella** - Avvocato in Genova e Milano

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Primo Ceppellini** - Dottore commercialista in Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

**Annibale Dodero** - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

**Alberto Marcheselli** - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

**Luca Miele** - Dottore commercialista in Roma

**Paolo Moretti** - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Gianfilippo Scifoni** - Responsabile Servizio Fiscale Ania

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Antonio Tomassini** - Avvocato in Milano e Roma

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.  
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità



E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)

[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

## Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.

Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 22 febbraio 2017

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

**Ipsosa Redazione Corriere Tributario**

Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600

e-mail: [redazione.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it)

Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

### Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

## Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)

**Italia** Abbonamento annuale € 380,00

**Estero** Abbonamento annuale € 760,00

**Prezzo copia** € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

## Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

# Studi di settore, dal 2017 si cambia!

di Andrea Trevisani (\*)

La scelta sembra ormai fatta: dal 2017 inizia il progressivo pensionamento degli attuali studi di settore ed il loro superamento con un **indice sintetico di affidabilità fiscale del contribuente**. Lo strumento che per quasi 20 anni è stato utilizzato per verificare l'attendibilità dei ricavi/compensi dichiarati da imprese e professionisti sembra destinato, nel giro di alcuni anni, a lasciare spazio, nell'ottica del "cambia verso", ad un nuovo prodotto finalizzato, esclusivamente, ad **incrementare** il livello dell'**adempimento spontaneo**. Il nuovo indice di affidabilità, che assumerà valore da 1 a 10 e sarà costruito partendo da una serie di indicatori elementari, dovrebbe permettere al singolo contribuente di **conoscere** il suo **posizionamento** nei rapporti con il **Fisco** e, conseguentemente, potrebbe far indurre l'assunzione di comportamenti maggiormente virtuosi. Dovrebbe scomparire l'attuale adeguamento in dichiarazione al livello di congruità, ma resterebbe la possibilità di indicare in dichiarazione **maggiori ricavi/compensi** al fine di migliorare il valore dell'indicatore sintetico, che potrebbe permettere, a certi livelli, di "conquistare" le forme di **premierità** che andranno previste.

Il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, in sede di conversione (1), è stato arricchito di numerose importanti disposizioni fra le quali, all'art. 7-bis, è previsto il superamento degli attuali studi di settore e la loro sostituzione con "indici sintetici" in grado di esprimere il livello di affidabilità fiscale del contribuente.

A quanto pare non si tratterà solo di un "tagliando" agli studi di settore ma di un complessivo ripensamento dello strumento, soprattutto per quanto concerne il suo utilizzo in sede di accertamento.

Per inquadrare la portata della modifica vale la pena ripercorrere le principali tappe che hanno caratterizzato la vita dello strumento. Utili indicazioni, per comprendere quali potrebbero essere le linee direttrici dell'intervento innovatore, possono essere ritratte dalla riunione della Commissione degli esperti in materia di studi di settore del 7 settembre 2016 e dalle *slides* presentate in quella sede dall'amministratore delegato di SOSE, società pubblica incaricata di elaborare gli studi di settore (2).

## Excursus storico sugli studi di settore e sul loro impiego in sede di accertamento

Gli studi di settore sono stati introdotti nella legislazione nel 1993 (3) e la loro prima applicazione, per un totale di 45 studi di settore (4), risale al periodo d'imposta 1998, ed hanno rappresentato il frutto della firma di un protocollo d'intesa fra l'allora Ministero delle Finanze e le Associazioni di rappresentanza delle imprese avvenuto nel 1996. In tale protocollo (5) veniva, fra le altre cose, affermato che la predisposizione degli studi di settore attraverso la partecipazione delle Organizzazioni d'impresa avrebbe reso trasparente il processo di realizzazione degli stessi permettendo "ai contribuenti di conoscere anticipatamente i criteri di valutazione utilizzati dalla Amministrazione".

Gli studi nascono, quindi, come progetto di condivisione e confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti ed hanno permesso di superare le precedenti infauste esperienze in tema di *minimum tax* ed altri strumenti di determinazione induttiva del reddito d'impresa o

(\*) *Direttore Politiche fiscali Confartigianato Imprese*

(1) Con Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

(2) Vedasi Comunicato stampa del MEF del 7 settembre 2016 e *slides* allegate.

(3) Art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

(4) L'elenco dei primi studi di settore, applicabili al periodo d'imposta 1998, è allegato alla circolare n. 110/1999.

(5) Protocollo siglato il 26 settembre 1996 fra Ministero delle Finanze e le principali Organizzazioni di rappresentanza delle imprese.

## Studi di settore

professionale quali parametri e contributo diretto lavorativo.

Nel tempo, lo strumento è stato arricchito, oltre che del risultato della congruità, di altri indicatori, quali gli indici di coerenza e di normalità economica, inoltre, dal periodo d'imposta 2011 (6), è stato introdotto un regime premiale per coloro che risultano congrui, coerenti, normali ed hanno dichiarato fedelmente i dati previsti nei Modelli studi di settore.

Gli studi sono revisionati triennialmente e, dal 2008, sono stati inseriti specifici correttivi congiunturali al fine di adeguare i risultati degli stessi allo stato di crisi dell'economia.

Per il periodo d'imposta 2016 sono stati approvati 193 Modelli studi di settore (7) riducendo, mediante accorpamento di attività, il numero degli stessi rispetto al precedente periodo d'imposta (8).

### **Declino nell'utilizzo degli studi di settore per finalità di accertamento**

Per comprendere la scelta del legislatore contenuta nel D.L. n. 193/2016 che comporta il superamento degli studi di settore nella versione che attualmente conosciamo e la loro sostituzione con indicatori di affidabilità fiscale del singolo contribuente è necessario riportare la memoria alla norma che ha introdotto lo strumento: l'art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993. Tale articolo prevede che gli accertamenti di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 e 54 del D.P.R. n. 633/1973 possono essere fondati anche sull'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 elaborati ai sensi dell'art. 62-*bis* del medesimo Decreto.

Il richiamo all'art. 39, comma 1, lett. d), del citato D.P.R. aveva creato, sin dai primi anni di applicazione degli studi di settore, forti perplessità sulla natura della presunzione che sorregge l'accertamento a mezzo studi di settore.

Nel 2002 arriva una prima pronuncia dell'Agenzia: il risultato di GE.RI.CO è sufficiente per motivare l'accertamento. Nella circolare n. 58/E del 27 giugno 2002, infatti, l'Agenzia afferma che, in considerazione, sia delle modalità di costruzione degli studi e delle cautele previste nell'applicazione riconducibili, sia alle cause di esclusione e alla graduazione in relazione al regime contabile adottato, sussistono, sempre, le gravi incongruenze tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dall'applicazione degli studi di settore. In pratica, secondo la linea interpretativa seguita, inizialmente, dall'Amministrazione finanziaria, la presunzione, da cui sono assistiti i risultati che emergono dall'applicazione degli studi di settore, viene ad essere dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza in relazione alla complessa attività posta in essere nella fase di costruzione degli studi stessi, le cui fasi principali sono richiamate nella circolare citata e le quali, inoltre, sempre a parere dell'Amministrazione, costituiscono la motivazione dell'atto di accertamento. Secondo la tesi dell'Amministrazione finanziaria il risultato degli studi di settore si basa su presunzioni connesse alle caratteristiche dell'attività svolta dal contribuente che possono essere poste a base dell'accertamento senza che gli Uffici debbano fornire alcun'altra dimostrazione: l'uso degli studi di settore, in quest'ottica, è ritenuto sufficiente ad assolvere l'onere della prova gravante sull'Ufficio. A tale orientamento veniva ribattuto che per giustificare una rettifica a mezzo studi di settore è necessaria la presenza di altri elementi che sottolineino la gravità dello scostamento: la natura di presunzione semplice dell'accertamento a mezzo studi fa sì che il solo scostamento dal risultato scaturente da GE.RI.CO. non sia sufficiente a fondare la pretesa tributaria perché priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. In sostanza, secondo tale diverso orientamento l'Ufficio deve supportare l'accertamento, oltre che con il risultato scaturente dall'applicazione degli studi di

(6) Art. 10, commi 9 e 10, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

(7) Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 gennaio 2017.

(8) Nel 2015 gli studi di settore applicabili erano 204.

settore, dando anche conto che il medesimo è confortato dall'esame di ulteriori elementi riferibili all'attività svolta dal contribuente. Solo supportando lo scostamento fra ricavi o compensi dichiarati e quelli scaturenti da GE.RI.CO. con ulteriori elementi si concretizzerebbero le condizioni richieste (gravità, precisione e concordanza) che giustificano l'utilizzo di una presunzione semplice in campo tributario.

Con la circolare n. 5/E/2008 l'Agenzia assume un atteggiamento più prudente, valorizzando il contraddittorio come elemento indispensabile per rendere il risultato di GE.RI.CO. aderente alla realtà dell'impresa. L'Agenzia

delle entrate affronta, quindi, nuovamente, il tema centrale dell'utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento: il valore aggiunto di quest'ultimo documento di prassi - nel quale l'Agenzia non si discosta sostanzialmente dai suoi precedenti orientamenti - è rappresentato dall'organicità e puntualità con cui si richiamano gli Uffici locali nella gestione del contraddittorio, al fine di dare una adeguata motivazione, sia all'atto di adesione del contribuente, ma anche, nelle ipotesi in cui non ci sia adesione, nel successivo avviso di accertamento.

In altre parole, per la prima volta in modo chiaro, si sottolinea che una adeguata gestione del contraddittorio è essenziale per conferire fondatezza all'accertamento a mezzo studi di settore. In proposito, infatti, l'Amministrazione finanziaria richiama - ancora una volta erroneamente - la definizione che inquadra gli studi di settore tra le presunzioni semplici dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, contenuta nell'art. 62-sexies, comma 3,

#### LA GIURISPRUDENZA

##### Utilizzo degli studi di settore per finalità di accertamento

A seguito delle pronunce della **Corte di cassazione** del 2009, eventuali **avvisi di accertamento** fondati, unicamente, sullo **scostamento fra ricavi dichiarati** e quelli scaturenti da **GE.RI.CO.** sono destinati, in sede giudiziaria, ad essere **annullati**. L'Agenzia delle entrate deve corroborare la motivazione dell'accertamento con valutazioni tese a dimostrare che il **risultato standardizzato**, risultante dagli studi di settore, è applicabile al **caso concreto** e, nel caso in cui il contribuente durante il contraddittorio abbia offerto elementi di valutazione, **motivare** le ragioni per le quali le **considerazioni** offerte a giustificazione della **mancata congruità** sono state **disattese**. Pertanto, il contraddittorio costituisce fase indispensabile per adattare il risultato al caso concreto e l'Ufficio in sede valutativa non può non evidenziare le ragioni per le quali non ritiene valide le motivazioni addotte dal contribuente a giustificazione della mancata congruità.

del D.L. n. 331/1993, secondo cui l'accertamento può essere basato "sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili ... dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-bis".

L'Agenzia delle entrate pone, però, l'accento su due locuzioni ben precise contenute nella norma:

i) ricavi "fondatamente desumibili";

ii) "gravi incongruenze" che rappresentano, appunto, gli elementi che qualificano la presunzione contenuta negli studi di settore, cioè la gravità, precisione e concordanza, necessari per legittimare l'accertamento a mezzo studi di settore. Secondo

l'Amministrazione finanziaria, la fondatezza dei ricavi emergenti dagli studi di settore (lett. i) ricorre in presenza di due circostanze:

- capacità del campione di rappresentare in modo adeguato le situazioni di "normalità economica" di una determinata realtà produttiva, ove per tale è da intendere quella espressa dai "gruppi omogenei" (*cluster*) individuati dagli studi di settore;

- effettiva coincidenza della situazione del singolo contribuente, oltre che con quella propria della detta realtà produttiva, anche (e soprattutto) con quella di "normalità economica" presa a base per l'individuazione del campione rappresentativo.

La valutazione del primo punto è, in sintesi, legata al grado di affidabilità dello studio di settore, che deriva, in prima approssimazione, dal percorso metodologico seguito nella elaborazione degli studi sinteticamente descritto nelle note tecniche allegate ai decreti di approvazione.

## Studi di settore

La seconda circostanza consiste nel verificare che la realtà produttiva del singolo contribuente rispecchi fedelmente il *cluster* in cui è collocato.

Riguardo, poi, al richiamo alla gravità della incongruenza (lett. ii), effettuato dall'art. 62-*sexies*, comma 3, del D.L. n. 331/1993, l'Agenzia delle entrate fa riferimento alle sue precedenti pronunce esplicitate nelle circolari 22 maggio 2007, n. 31/E e 12 giugno 2007, n. 38/E.

Nelle predette circolari, infatti, l'Amministrazione finanziaria aveva chiaramente indicato che scostamenti di bassa rilevanza, siano essi superiori o inferiori al ricavo minimo dell'intervallo di confidenza, potrebbero rilevarsi idonei ad integrare il requisito di "grave incongruenza". In questi casi, pertanto, l'Agenzia delle entrate sostiene che tali scostamenti potranno essere utilizzati solamente "come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori".

D'altro canto l'Agenzia delle entrate conferma anche che scostamenti di importo particolarmente elevato, sia in termini assoluti che in termini percentuali, potrebbero essere un forte indizio dell'inadeguatezza dello strumento al caso concreto, per una delle ragioni sopra indicate. In altre parole l'Amministrazione finanziaria esorta i suoi Uffici locali a controllare con maggiore cura, soprattutto con l'ausilio del contribuente, il grado di affidabilità dello studio al caso concreto quando la richiesta in termini di ricavi è particolarmente elevata.

Sull'argomento, per la prima volta a fine 2009, interviene la Suprema Corte che, in diverse sentenze (9), svolge una serie di importanti considerazioni in materia di valenza probatoria degli studi di settore.

In estrema sintesi, dopo le pronunce della Corte di cassazione, eventuali avvisi di accertamento fondati, unicamente, sullo scostamento fra ricavi dichiarati e quelli scaturenti da GE.RI.CO. sono destinati, in sede giudiziaria, ad essere annullati. L'Agenzia dovrà, ne-

cessariamente, corroborare la motivazione dell'accertamento con valutazioni tese a dimostrare che il risultato standardizzato, risultante dagli studi di settore, è applicabile al caso concreto ed, eventualmente, nel caso in cui il contribuente durante il contraddittorio abbia offerto elementi di valutazione, motivare le ragioni per le quali le considerazioni offerte a giustificazione della mancata congruità sono state disattese.

Appare evidente, pertanto, che il contraddittorio costituisce fase indispensabile per adattare il risultato al caso concreto e l'Ufficio in sede valutativa non può non evidenziare le ragioni per le quali non ritiene valide le motivazioni adottate dal contribuente a giustificazione della mancata congruità.

Con una successiva circolare (n. 12/E/2010), in risposta ad uno specifico quesito, l'Agenzia ha precisato che la Cassazione non ha puntualizzato nell'ambito del necessario contraddittorio quali sono gli elementi che possono contribuire alla personalizzazione del risultato dello studio. L'Agenzia precisa che la conferma delle risultanze degli studi di settore avviene utilizzando, sia elementi connessi all'attività d'impresa (quali indicatori di coerenza, redditività a livello pluriennale e così via), sia concernenti il maggior reddito derivante dai ricavi scaturenti dagli studi, rappresentati da elementi che denotano una capacità contributiva superiore a quella espressa dai redditi dichiarati. Si è dell'avviso che quanto richiesto dalla Cassazione, che si estrinseca in un "adattamento" del risultato standardizzato degli studi alla concreta realtà, non possa considerarsi assolto con l'introduzione di quegli elementi che abitualmente l'Agenzia evidenzia in sede di invito al contraddittorio. Se, da un lato, i citati elementi svolgono una funzione "persuasiva" (come ammesso dalla stessa Agenzia nella circolare da ultimo citata) inducendo, molto spesso, il contribuente ad aderire alla pretesa dell'Ufficio, dall'altro, però, non vanno nella direzione tracciata dalla Cassazione che richiede, in tutti

(9) Per tutte si vedano le sentenze nn. 26635/2009, 26636/2009, 26367/2009 e 26638/2009.