

Edizione di mercoledì 8 febbraio 2017

ADEMPIMENTI

Circolare 1/E: primi chiarimenti sulla trasmissione telematica dei dati

di **Alessandro Bonuzzi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il metodo CUP richiede perfetta comparabilità del prodotto

di **Marco Bargagli**

CONTROLLO

Registro revisori legali: il punto sulle novità del D.Lgs. 135/2016

di **Raffaele Pellino**

IMPOSTE SUL REDDITO

Le variazioni di rendita catastale ancora modificabili

di **Luigi Scappini**

ACCERTAMENTO

Nulla l'accertamento da studi in assenza di contraddittorio preventivo

di **Angelo Ginex**

ADEMPIMENTI

Circolare 1/E: primi chiarimenti sulla trasmissione telematica dei dati

di **Alessandro Bonuzzi**

La [prima circolare](#) dell'Agenzia delle Entrate del 2017 è dedicata alla **trasmissione telematica opzionale** dei dati delle fatture emesse e ricevute. In particolare, vengono forniti i primi chiarimenti sui **dati** da riportare nella comunicazione e sulla **modalità** di compilazione della stessa.

Il documento, inoltre, contiene alcune precisazioni sul nuovo **spesometro** trimestrale.

Ma andiamo con ordine.

-

Trasmissione telematica

L'**opzione** – ex D.Lgs. 127/2015 – per la **trasmissione telematica** dei dati di tutte le fatture deve essere esercitata entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di adozione del regime e ha effetto per l'anno in cui ha inizio la trasmissione e per i 4 successivi. Decorso questo periodo, l'opzione, se non revocata, si **estende** di quinquennio in quinquennio.

Tuttavia, per il **2017**, atteso che trattasi del primo anno di applicazione, l'opzione può essere esercitata entro il **prossimo 31 marzo**.

In ordine alle informazioni da inviare, la [circolare 1/E](#) di ieri **evidenzia** che i dati da trasmettere sono quelli relativi:

- alle fatture emesse, **comprese quelle annotate nel registro dei corrispettivi**;
- alle fatture ricevute e bollette doganali **registrate**, comprese le fatture ricevute da **minimi e forfettari**. **Non** devono, invece, **essere comunicati** i dati contenuti in altri documenti, quali ad esempio le **schede carburante**;
- alle **note di variazione** delle fatture da comunicare.

Per quanto riguarda l'aspetto tecnico-compilativo, occorre tener presente che i dati da trasmettere all'Agenzia sono contenuti in un file denominato **"Dati fattura"**, in formato xml.

Ai fini della compilazione del file, la circolare chiarisce l'informazione che va indicata nel

campo “**Natura**” relativamente alle **fatture emesse**. Tale campo deve essere valorizzato – in luogo del campo “**Imposta**” -con una **specificata codifica** quando il cedente/prestatore **non ha indicato l'imposta in fattura**, avendo invece inserito l'**annotazione prescritta dalla legge**. Ogni dicitura corrisponde a un codice nel modo indicato nella seguente tabella.

Annotazione in fattura

Operazioni escluse

Operazioni non soggette

Operazioni non imponibili

Operazioni esenti

Operazioni soggette a regime del margine/Iva non esposta in fatture

Operazioni soggette a inversione contabile/reverse charge

Operazioni soggette a modalità speciali di determinazione/assolvimento dell'Iva

Codifica

N1 – escluse ex art. 15

N2 – non soggette

N3 – non imponibile

N4 – esente

N5 – regime del margine/Iva non esposta in fattura

N6 – inversione contabile (reverse charge)

N7 – Iva assolta in altro Stato UE

Per le **fatture ricevute** il campo “**Natura**” può essere valorizzato con le medesime codifiche indicate per le fatture emesse con l'unica differenza che, nel caso in cui la fattura ricevuta riporti l'annotazione “*inversione contabile (reverse charge)*”, oltre a riportare nel campo “**Natura**” la codifica “N6” vanno anche obbligatoriamente valorizzati i campi “**Imposta**” e “**Aliquota**”.

Altri importanti chiarimenti riguardano i **seguenti aspetti**:

- relativamente al **documento riepilogativo** delle fatture di acquisto/vendita, vanno indicati e trasmessi i dati analitici delle **singole fatture**;
- vanno trasmessi i dati delle fatture delle **prestazioni di servizi non soggette a Iva** per mancanza del requisito territoriale indicando nel campo “**Natura**” la codifica “N2”;
- i soggetti che applicano il **regime forfettario 398/1991** devono trasmettere i dati delle fatture emesse ma **non quelli delle fatture ricevute**, poiché per queste ultime non vige l'obbligo di registrazione.

Nuovo spesometro trimestrale

I **chiarimenti forniti** dalla circolare relativi ai **Dati fattura** per le trasmissioni opzionali **valgono anche** per assolvere l'obbligo di comunicazione dei **Dati fattura** stabilito dal novellato [articolo 21 del D.L. 78/2010](#) (per l'appunto il nuovo spesometro).

Precisato questo aspetto, il documento poi evidenzia la specifica “facilitazione” riservata a quei contribuenti che, pur non avendo esercitato l'opzione per la trasmissione telematica, trasmettono o ricevono le **fatture elettroniche** mediante il **Sistema di Interscambio**. I dati di **tali fatture**, infatti, vengono acquisiti automaticamente dall'Agenzia **senza** che sia **necessario** inviarli all'Amministrazione.

Ulteriore indicazione riguarda i **soggetti esclusi** dall'adempimento comunicativo, che conferma quanto affermato in occasione di Telefisco 2017. Trattasi:

- dei produttori agricoli in **regime di esonero** situati nelle **zone montane**;
- dei contribuenti **minimi** e **forfettari**.

Un'ultima considerazione va dedicata ai produttori agricoli in **regime di esonero ma operanti in zone diverse da quelle montane** e alle **Amministrazioni pubbliche**.

I primi sono sì obbligati allo spesometro, ma l'adempimento riguarda **unicamente** i dati relativi alle **operazioni "attive"** mediante l'invio dei dati delle **autofatture** emesse dai cessionari.

Le Amministrazioni pubbliche sono esonerate dall'obbligo di invio dei dati delle **fatture ricevute**, poiché automaticamente acquisiti attraverso il Sistema di Interscambio. Vigge l'obbligo, invece, di inviare i dati delle **fatture emesse nei confronti di soggetti diversi dalle pubbliche Amministrazioni** che non siano state trasmesse tramite il Sistema di Interscambio.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il metodo CUP richiede perfetta comparabilità del prodotto

di **Marco Bargagli**

La valutazione della **congruità dei prezzi di trasferimento**, nota come normativa sul *transfer price*, costituisce notoriamente un **tema di grande complessità** con conseguenti **difficoltà oggettive** nell'applicazione della disciplina, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che del contribuente.

Infatti, per **stessa ammissione dell'Ocse**, il *transfer pricing* **non è una scienza esatta**, ma richiede un **attento giudizio** sia da parte dell'**amministrazione fiscale** che del **contribuente** (*OECD transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, – CHAPTER I: THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE – It should also be recalled at this point that transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer*).

Quindi, oltre alle disposizioni **specificamente contenute** nell'[articolo 110, comma 7 Tuir](#), occorre **individuare il metodo di determinazione** dei prezzi di trasferimento **ritenuto più idoneo** tenuto conto che, sulla base della **prassi Ocse**, non esiste più una **stretta gerarchia tra i vari metodi**, ma occorre utilizzare il **metodo ritenuto più appropriato** alle **circostanze del caso** (c.d. M.A.M. *"Most Appropriate Method"*).

Sul punto, il capitolo II delle *"Transfer Pricing Guidelines"* – che descrive i **metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento** infragruppo – detta le regole che consentono agli operatori economici di scegliere la migliore **procedura logico-giuridica** idonea a stabilire se le **politiche di prezzo adottate** nelle relazioni commerciali o finanziarie, intercorse tra imprese associate, siano **coerenti con il principio di libera concorrenza**.

A tale fine, come suggerito dall'OCSE, nel **processo di selezione** finalizzato a valutare la congruità dei **prezzi di trasferimento infragruppo**, andrebbero presi in considerazione: i rispettivi **vantaggi e svantaggi** dei vari metodi; la **coerenza** del metodo considerato con la natura della transazione controllata, determinata in particolar modo attraverso **l'analisi funzionale**; la disponibilità di **informazioni affidabili** (in particolare sui **soggetti indipendenti** selezionati come comparabili) **necessaria all'applicazione del metodo selezionato** e/o degli altri metodi; il **grado di comparabilità** tra transazioni controllate e transazioni tra imprese indipendenti, compresa **l'affidabilità degli aggiustamenti di comparabilità** che si rendono necessari per **eliminare le differenze** significative tra le transazioni.

Tra i **metodi di determinazione del valore normale** dei beni ceduti e dei servizi prestati, spicca il **metodo del confronto di prezzo** sul libero mercato (CUP – **Comparable Uncontrolled Price**

Method), che da sempre rappresenta il metodo che **più fedelmente** riflette il **principio di libera concorrenza** e, secondo l'Amministrazione finanziaria, è il primo da cui partire per **rilevare il prezzo di libera concorrenza**.

Tale metodo si basa: sulla **comparazione** tra il **prezzo praticato nelle operazioni infragruppo** ed il prezzo che sarebbe stato praticato per **analoghe o identiche operazioni** intercorse tra una società del gruppo ed un soggetto terzo, in un determinato mercato (c.d. **confronto di prezzo interno**); sulla **comparazione** tra il prezzo praticato nelle **operazioni infragruppo** ed il prezzo che sarebbe stato praticato per analoghe/stesse operazioni intercorse tra **soggetti terzi**, tra **loro indipendenti**, in un **determinato mercato** (c.d. **confronto di prezzo esterno**).

Nell'applicazione del metodo è molto importante tenere conto che: i prodotti oggetto di comparazione devono avere **uguali caratteristiche**; occorre essere di fronte ad **analoghe o simili condizioni contrattuali ed economiche**, riguardanti i soggetti scelti a base della comparazione; bisogna procedere con l'effettuazione di **eventuali aggiustamenti** (in quanto, ad esempio, i soggetti comparati sostengono diversi costi per dilazione di pagamento, costi per differenti termini di consegna, maggiori oneri per insolvenza crediti etc.).

In merito, **gli operatori devono prestare attenzione**, in particolare, sul **grado di comparabilità dei prodotti** in quanto, in ottica CUP, sulla base dell'**elaborazione giurisprudenziale** di riferimento, i prodotti oggetto di analisi devono avere **caratteristiche identiche**, con particolare riguardo alle loro **caratteristiche intrinseche**, al **grado di commercializzazione**, al **posizionamento di mercato**.

Tale importante concetto, è stato ribadito dalla **Commissione tributaria regionale del Piemonte (sentenza n. 25 del 14 aprile 2010)** nella quale il giudice ha posto in evidenza che i **prodotti posti a confronto** devono appartenere ad una **categoria merceologica omogenea**, presentando le medesime **specifiche tecniche** o simili. Sul punto, per dimostrare le **differenti caratteristiche dei prodotti** posti a base del confronto da parte dei verificatori la società ricorrente produceva in giudizio una **relazione tecnica** predisposta dal Laboratorio Oli Minerali della Stazione Sperimentale per le Industrie degli Oli e dei Grassi di Milano (SSOG), Ente pubblico economico sottoposto alla vigilanza del Ministero dello Sviluppo Economico, da cui risultava evidente che i **beni oggetto dell'analisi di comparabilità** presentavano, nella generalità dei casi, **prestazioni specifiche superiori** rispetto ai prodotti commercializzati dalla società verificata, **giustificando** quindi un **prezzo di vendita superiore**.

Il giudice tributario **ha accolto** il ricorso presentato dalla società **ritenendo fondate**, nel merito, le argomentazioni a supporto **dell'inapplicabilità del metodo del confronto del prezzo esterno**, supportate dalla **consulenza tecnica** la quale, come detto, aveva dimostrato le **differenze qualitative** tra i prodotti posti alla base dell'esperita **analisi di comparabilità**.

In definitiva, qualora si intenda adottare in ambito *transfer price* il **metodo CUP**, occorre valutare che sarà richiesto un **altissimo grado di comparabilità** dei beni, anche sulla base di **analisi chimiche e merceologiche** che attestino **l'assoluta similarità delle caratteristiche dei**

prodotti.

In caso contrario, il metodo del confronto del prezzo **potrebbe essere giudicato non idoneo** per valutare il valore normale delle transazioni.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**IL TRANSFER PRICING NEI RAPPORTI INFRAGRUPPO:
GESTIONE OPERATIVA E STRATEGIE DI DIFESA**

Bologna Milano Verona

The banner features a blue and white abstract background with a large blue arrow pointing right.

CONTROLLO

Registro revisori legali: il punto sulle novità del D.Lgs. 135/2016

di Raffaele Pellino

Con il presente intervento si intende fare chiarezza sui **principali aspetti** previsti dal D.Lgs. 135/2016 (in vigore dallo scorso 5.8.2016), con il quale viene “riformata” la disciplina della **revisione legale dei conti**.

Formazione delle sezioni A e B del Registro dei revisori

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 135/2016 sono istituite nel Registro dei revisori legali **due nuove sezioni denominate “A” e “B”**. Cambia, dunque, la struttura del Registro che ora colloca:

- nella sezione “A”: gli iscritti che **svolgono attività di revisione legale**, che collaborano a un'attività di revisione legale in una società di revisione, o che hanno svolto le predette attività nei tre anni precedenti;
- nella sezione “B”: i soggetti che **non svolgono concretamente attività di revisione**; come evidenziato dalla relazione illustrativa al decreto, a questi sarebbe consentito lo svolgimento di attività professionali diverse dalla revisione legale, quali incarichi sindacali, perizie o attestazioni previste dal codice civile.

L'[articolo 27 del D.Lgs. 135/2016](#) ha poi previsto una **disciplina transitoria**, per effetto della quale:

- i soggetti che al 5.8.2016 erano iscritti nella sezione del Registro dedicata ai **revisori attivi** transitano “automaticamente” nella nuova Sezione “A” del Registro;
- sono contestualmente iscritti nella Sezione “B” del Registro i revisori “**inattivi**” e coloro i quali non risultano aver espletato nell'ultimo triennio alcun incarico di revisione legale o attività di revisione presso una società di revisione legale.

L'aggiornamento delle sezioni “A” e “B” del Registro è operativo dallo scorso 23.9.2016.

Avviso ai tirocinanti

Sul sito internet della revisione legale viene, inoltre, evidenziato che il **revisore legale iscritto nella Sezione “B” del Registro non può assolvere in relazione al tirocinio la funzione di “dominus”** per aspiranti revisori legali. Pertanto, i tirocinanti di *dominus* eventualmente iscritti in detta sezione sono tenuti, al fine di non incorrere nella “*sospensione automatica*” del tirocinio,

ad individuare un altro revisore legale (iscritto nella Sezione A) o un'altra società di revisione ed effettuare le conseguenti comunicazioni di variazione.

Obblighi di comunicazione

I soggetti iscritti nelle sezioni “A” e “B” del Registro, **sono in ogni caso tenuti agli obblighi di comunicazione e di aggiornamento del contenuto informativo**, ad osservare gli obblighi in materia di **formazione continua**, nonché al **pagamento del contributo annuale** di iscrizione.

Formazione continua

L'[**articolo 5 del D.Lgs.135/2016**](#) “innova”, a decorre dal 1° gennaio 2017, il sistema della formazione continua già previsto dal D.Lgs. 39/2010. Al riguardo, con un avviso pubblicato sul sito dedicato alla revisione legale, il Ministero ha reso noto che è stato istituito un apposito **Comitato didattico-scientifico** per la formazione. Obiettivo del Comitato è assicurare l'elaborazione di un **programma annuale** per la formazione autorevole e conforme alle esigenze di aggiornamento professionale del revisore. Sullo stesso portale saranno pubblicate tutte le notizie inerenti le modalità di erogazione della formazione continua.

Gli iscritti nel Registro sono tenuti al **rispetto degli obblighi di formazione continua**; in particolare, almeno la metà del programma di aggiornamento riguarda le materie caratterizzanti la revisione dei conti, ovvero la gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale, l'indipendenza e la tecnica professionale della revisione.

Il periodo di formazione continua è triennale.

I trienni formativi decorrono dal 1° gennaio al 31 dicembre di ciascun anno. L'impegno richiesto per l'assolvimento degli obblighi formativi è espresso in termini di **crediti formativi**.

In ciascun anno l'iscritto deve acquisire **almeno 20 crediti formativi**, per **un totale di 60 crediti** nel triennio. L'attività di formazione continua può essere svolta:

- attraverso la partecipazione a **programmi di formazione a distanza** erogati dal Ministero dell'economia, anche attraverso organismi “convenzionati”;
- presso società o enti pubblici provvisti di struttura territoriale adeguata alla natura dell'attività di formazione ed alle modalità di svolgimento dei programmi accreditati.

L'attività di formazione, effettuata dai revisori legali prevista dagli **Albi professionali** di appartenenza e da coloro che collaborano all'attività di revisione legale o sono responsabili della revisione all'interno di società di revisione che erogano formazione, viene riconosciuta **“equivalente” se dichiarata conforme dal Ministero al programma annuale di aggiornamento professionale**.

Aspetti sanzionatori

Anche gli aspetti sanzionatori sono stati oggetto di intervento; con l'[articolo 21 del D.Lgs.135/2016](#), infatti, le sanzioni sono irrogabili in relazione alle **irregolarità** nello svolgimento dell'attività di revisione legale oppure al **mancato assolvimento dell'obbligo formativo** e all'inosservanza degli **obblighi di comunicazione al Registro**.

Pertanto, laddove il MEF accerti irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale, può applicare le seguenti sanzioni:

1. un **avvertimento**, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;
2. una **dichiarazione** nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti previsti
3. la **censura**, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione;
4. la **sanzione amministrativa** pecuniaria da **€ 1.000,00 a € 150.000,00**;
5. la **sospensione dal Registro**, per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale;
6. la **revoca di uno o più incarichi** di revisione legale;
7. il **divieto** per il revisore legale o la società di revisione legale di **accettare nuovi incarichi** di revisione legale per un periodo non superiore a tre anni;
8. la **cancellazione dal Registro**, della società di revisione o del responsabile dell'incarico.

Le suddette sanzioni sono applicabili anche nei casi di:

- **mancato assolvimento dell'obbligo formativo**;
- **inosservanza degli obblighi di comunicazione** delle informazioni nonché dei dati richiesti per la corretta individuazione del revisore/società di revisione, degli incarichi da essi svolti e dei relativi ricavi/corrispettivi. Per tali fattispecie la sanzione si applica nella misura **da € 50,00 a € 2.500,00**.

Cancellazione dal Registro

Altro aspetto da tenere in considerazione riguarda la **cancellazione dal Registro** della società di revisione o del responsabile della revisione laddove non ottemperino ai provvedimenti su indicati. **Il revisore cancellato può, su richiesta, essere di nuovo iscritto** a condizione che siano trascorsi **almeno 6 anni** dal provvedimento di cancellazione.

Sospensione per morosità

In considerazione del versamento (da ultimo entro lo scorso 31.1) del **contributo annuale**, si

rammenta che in caso di omissione, decorsi 3 mesi dalla scadenza prevista, viene concesso al revisore/società di revisione un “ulteriore” termine, **non superiore a 30 giorni**, entro il quale effettuare il versamento; **decorso anche detto termine** senza che il pagamento sia stato effettuato, **il revisore o la società di revisione sono sospesi dal Registro**. Il decreto di sospensione è comunicato alla casella PEC indicata al Registro dall’interessato o nelle altre forme previste. Il Ministero dispone, invece, la **revoca del provvedimento di sospensione quando l’iscritto dimostri di aver corrisposto integralmente i contributi dovuti**, gravati dagli interessi legali e delle eventuali spese sostenute per riscuoterli. Nel caso in cui siano decorsi **ulteriori 6 mesi** dalla data del provvedimento di sospensione senza che l’iscritto abbia provveduto a regolarizzare i contributi omessi, il Ministero, previa comunicazione, provvede alla cancellazione dal Registro dei revisori.

Modalità di applicazione delle sanzioni

Le sanzioni amministrative sono applicate mediante un apposito **provvedimento “motivato”**, previa contestazione degli addebiti e valutate le deduzioni presentate. Il **tipo** e l’**entità** della sanzione o del provvedimento amministrativo sono definiti tenendo in considerazione:

- la gravità e la durata della violazione;
- il grado di responsabilità della persona che ha commesso la violazione;
- la solidità finanziaria della persona responsabile;
- l’ammontare dei profitti ricavati o delle perdite evitate dalla persona responsabile, se determinabili;
- il livello di cooperazione della persona responsabile con l’autorità vigilante;
- precedenti violazioni della persona fisica o giuridica responsabile.

Se i provvedimenti consistono in una sanzione pecuniaria, la stessa **è ridotta alla metà nel caso di pagamento entro 30 giorni** dall’avvenuta ricezione.

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE SULL'ATTIVITÀ DEL
REVISORE LEGALE E DEL COLLEGIO SINDACALE**

Firenze Verona

IMPOSTE SUL REDDITO

Le variazioni di rendita catastale ancora modificabili

di **Luigi Scappini**

Il **31 gennaio** scorso sono **scaduti** i **termini** per poter liberamente **presentare**, a cura dei proprietari dei terreni, la **dichiarazione di variazione dei redditi fondiari**, con effetto per l'anno precedente e quindi, con decorrenza per il periodo di imposta 2016.

Tale **facoltà**, espressamente dettata per il **reddito dominicale** con l'[articolo 29, Tuir](#), ma che, per effetto del rimando di cui al successivo [articolo 34](#), sempre Tuir, si rende applicabile anche al **reddito agrario**, prevede la possibilità di procedere a modifica del reddito catastale.

Attenzione, tuttavia, perché, ai sensi del [comma 1, dell'articolo 29, Tuir](#) richiamato "Dà luogo a variazioni del reddito dominicale in aumento la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di maggiore reddito", il che, sta a significare come **non sempre** il **cambio di coltivazione determina** una **variazione di rendita** catastale, sia essa in **aumento** o in **diminuzione**.

Sul tema delle **variazioni** in diminuzione, individuabili in quelle che derivano alternativamente o dalla sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con una di minor reddito o dalla diminuzione della capacità produttiva del terreno per naturale esaurimento o per altra causa di forza maggiore, anche se non vi è stato cambiamento di coltura, ovvero per eventi fitopatologici o entomologici interessanti le piantagioni, sempre l'[articolo 29, comma 3, Tuir](#) ha modo di **precisare** come **non rilevino** quando sono direttamente **collegabili a deterioramenti intenzionali** o a **circostanze transitorie**.

Con il successivo [articolo 30, Tuir](#), vengono dettate **modalità** di **denuncia** delle variazioni intervenute e soprattutto la loro decorrenza.

Nello specifico:

1. le variazioni in **aumento** devono essere denunciate entro il **31 gennaio** dell'**anno successivo** a quello in cui si sono **verificati** i fatti e hanno **effetto** da **tale anno** (comma 2) e
2. le variazioni in **diminuzione** hanno effetto dall'**anno** in cui si sono **verificati** i fatti a **condizione** che la **denuncia** sia presentata entro il **31 gennaio** dell'**anno successivo**, in **caso contrario**, la variazione **decorrerà** dall'**anno** in cui è stata **presentata** (comma 3).

Attenzione che, in caso di **mancata denuncia**, il contribuente è passibile di una **sanzione amministrativa** da un minimo di **250 euro** a un massimo di **2.000 euro**.

Il Legislatore, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti posti a carico dei singoli contribuenti, con l'[articolo 2, comma 33, D.L. 262/2006](#) ha introdotto l'**esonero** dagli **adempimenti** di denuncia sopra descritti, quando il contribuente ha già provveduto all'utilizzo delle "... *dichiarazioni relative all'uso del suolo sulle singole particelle catastali rese dai soggetti interessati nell'ambito degli adempimenti dichiarativi presentati agli organismi pagatori* (nel caso dell'Italia la **AGEA** n.d.A.), *riconosciuti ai fini dell'erogazione dei contributi agricoli, previsti dalla normativa comunitaria relativa alle Organizzazioni comuni di mercato (OCM) del settore agricolo ...*".

È sottointeso che l'**effetto sostitutivo** di tale dichiarazione si avrà **solamente** a condizione che la **stessa contenga** tutti gli "... *elementi per consentire l'aggiornamento del catasto, ivi compresi quelli relativi ai fabbricati inclusi nell'azienda agricola ...*".

Una volta che **AGEA** ha ricevuto la dichiarazione, **propone** l'**aggiornamento** della banca dati catastale all'attuale **Agenzia delle Entrate** che provvede alla modifica.

Tali nuove rendite catastali dispiegano i **propri effetti fiscali** a decorrere dal **1° gennaio** dell'anno in cui viene **presentata** la **dichiarazione**.

Compete al **contribuente** procedere alla **verifica** delle eventuali **variazioni** e tale controllo è previsto a seguito dell'obbligo in capo all'Agenzia delle Entrate di pubblicare in **Gazzetta Ufficiale** (da ultimo vedasi la G.U. n. 302 del 31 dicembre 2016) i risultati delle operazioni di aggiornamento catastale.

È data **facoltà** al contribuente di poter **presentare ricorso**, ai sensi dell'[articolo 2, D.Lgs. 546/1992](#), nel **termine** di **120 giorni** dalla **pubblicazione** del comunicato e quindi, da ultimo, entro il **2 maggio 2017**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



ACCERTAMENTO

Nullo l'accertamento da studi in assenza di contraddittorio preventivo

di Angelo Ginex

L'**accertamento** standardizzato mediante l'applicazione degli **studi di settore** è affetto da **nullità** se emesso in **assenza di contraddittorio**, in quanto tale procedura costituisce un sistema di **presunzioni semplici** la cui gravità, precisione e concordanza può nascere solo in seguito al **contraddittorio** con il contribuente. È questo il principio sancito dalla Corte di Cassazione, con la recentissima sentenza del 20 gennaio 2017, n. 1485, conformemente al prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Nel caso di specie, la società contribuente proponeva **ricorso per cassazione**, eccependo, tra gli altri motivi, la nullità della sentenza del giudice di appello per omessa pronuncia, ex [articolo 112 c.p.c.](#), sulla eccezione di **mancata attivazione del contraddittorio nella fase amministrativa** (eccezione sollevata peraltro sin dal primo grado di giudizio), sulla quale – come osservato dalla stessa Suprema Corte – il giudice di appello nulla aveva deciso, nonostante la sua **decisività ai fini del giudizio**.

Come noto, l'Amministrazione finanziaria può procedere all'**accertamento sulla base dei parametri o degli studi di settore** qualora *“l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi”*, ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, Legge 146/1998](#). Tale norma deve essere poi coordinata con l'[articolo 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993](#), secondo cui gli accertamenti di cui agli [articoli 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) e [54 D.P.R. 633/1972](#) possono essere fondati anche sull'esistenza di **gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili** dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta o dagli studi di settore.

Ciò posto, **è necessario che**, ai sensi dell'[articolo 5 D.Lgs. 218/1997](#), l'**Amministrazione finanziaria**, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore, **inviti il contribuente a comparire di persona per la definizione in contraddittorio** dell'accertamento ex [articolo 10, comma 3-bis, Legge 146/1998](#). Sebbene la norma non commini alcuna **sanzione** per la mancanza dell'invito al contraddittorio, la sua **omissione invalida il successivo avviso** di accertamento.

Infatti, nella pronuncia in commento i Giudici di Piazza Cavour hanno affermato *tout court* che *“la procedura di **accertamento tributario standardizzato** mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore **costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e***

concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma **nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente**”.

Ciò sulla base della considerazione per la quale i **risultati** derivanti dall'applicazione dei parametri o degli studi di settore hanno **valore di presunzione semplice**, rappresentando solo un indice di **possibili anomalie** del comportamento fiscale del contribuente, così come riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria (cfr., [circolare AdE 14 aprile 2010, n. 19](#); [circolare AE 23 gennaio 2008, n. 5](#)), con la conseguenza che la loro **gravità, precisione e concordanza può nascere solo in seguito al contraddittorio** con il contribuente.

Dunque, appare evidente come la *ratio* della norma che prescrive l'**invito al contraddittorio** sia chiaramente quella di consentire al contribuente di **far emergere** nella fase amministrativa gli **elementi** che possono confermare o smentire la rappresentazione della **realtà economica** effettuata mediante gli studi di settore, in modo tale da poter **adeguare i risultati presunti** alla fattispecie esaminata.

La pronuncia *de qua* si innesta nel solco tracciato dalla **prevalente giurisprudenza di legittimità** della Corte di Cassazione con le note sentenze del 18 dicembre 2009, [nn. 26635, 26636, 26637](#) e [26638](#), consolidatosi successivamente con le [sentenze nn. 12558/2010, 23070/2012, 27822/2013, 21336/2015](#) e [17486/2016](#).

Da quanto sopra evidenziato ne è derivata la **cassazione della sentenza** ed il **rinvio** alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione **per un nuovo esame**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Roma Verona