

Edizione di mercoledì 27 novembre 2013

ADEMPIMENTI

[Comunicazione dei beni ai soci e dei finanziamenti: consigli per l'autoconservazione del professionista](#)

di **Sergio Pellegrino**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[L'abuso della sottocapitalizzazione può configurare elusione nei rapporti infragruppo?](#)

di **Fabio Landuzzi**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Acconti imposte e saldo IMU: alla ricerca del decreto perduto](#)

di **Fabio Garrini**

PATRIMONIO E TRUST

[Il trust al nodo delle convenzioni](#)

di **Ennio Vial**

ACCERTAMENTO

[Accertamento da studi di settore: la CTR Puglia interviene sul tema dello scostamento minimo che determina la "grave incongruenza"](#)

di **Giancarlo Falco**

ADEMPIMENTI

Comunicazione dei beni ai soci e dei finanziamenti: consigli per l'autoconservazione del professionista

di **Sergio Pellegrino**

La domanda in tutte le sedi in cui stiamo completando la **seconda giornata di Master Breve** si ripete costantemente: ci sarà o meno la **proroga della comunicazione dei beni ai soci e della comunicazione dei finanziamenti**, in scadenza il **prossimo 12 dicembre**?

In un precedente intervento ([Spesometro: proroga al fotofinish](#) del giorno 8 novembre) avevamo "profeticamente" previsto (ma, in tutta onestà, non era molto difficile viste le abitudini dell'Agenzia) che ci saremmo nuovamente trovati in prossimità del nuovo adempimento in una situazione di incertezza: *"E all'orizzonte ci sono le **comunicazioni dei beni ai soci e dei finanziamenti**, la cui scadenza è fissata al **prossimo 12 dicembre**. Se deve essere proroga, pardon **apertura prolungata di Entratel**, sommessamente chiediamo di saperlo subito ... non vorremmo tra un mese essere nelle stesse condizioni di oggi"*.

Come si evince dal **pezzo su IMU e acconti di Garrini**, navighiamo tristemente a vista, in una situazione che diventa sempre più incredibile (perché bisogna complicare tutto) e difficile da gestire (ed accettare): quindi, dovendo scommettere, punteremmo sulla **"proroga-non proroga"** stile *spesometro*, con la **"tollerante" apertura prolungata di Entratel**.

Il problema è che, presumibilmente, lo sapremo all'ultimo e quindi, per chi non lo avesse fatto, ci sono ancora pochi giorni per **organizzare l'attività di studio**.

La **comunicazione dei beni in godimento ai soci e ai familiari dell'imprenditore individuale** non dovrebbe, ad onor del vero, darci troppi problemi.

L'analisi delle diverse situazioni l'abbiamo già fatta (o quantomeno l'avremmo già dovuta fare) in occasione della campagna dichiarativa e adesso siamo chiamati a **predisporre una comunicazione in linea con quanto fatto in Unico PF: la coerenza in questo caso è d'obbligo**.

Questo perché per il periodo d'imposta **2012**, primo anno di effettuazione della comunicazione, la dichiarazione dei redditi l'ha anticipata; a regime, ossia a partire dal **2013**, vi sarà la situazione opposta, considerato il fatto che la comunicazione dovrà essere trasmessa **entro il 30 aprile dell'anno successivo**, prima quindi dell'adempimento dichiarativo (e quindi varrà il ragionamento inverso).

Se quindi i nostri Clienti ci hanno comunicato che nel 2012 un bene della società è stato utilizzato dal socio o dal familiare del socio (oppure un bene dell'imprenditore individuale è stato concesso in godimento ad un familiare) ad un **corrispettivo inferiore rispetto al valore di mercato del diritto di utilizzazione** dello stesso, dobbiamo aver tassato il **reddito diverso** in dichiarazione, compilando il **rigo RL10 del modello Unico**: ora siamo chiamati a predisporre **la comunicazione in modo appunto coerente**.

Qualora invece una situazione di questo tipo non sia stata segnalata, **non vi sarà alcuna comunicazione da effettuare** (essendo venuta meno la fattispecie della c.d. **comunicazione negativa**, che era stata originariamente prevista nella prima versione del provvedimento dell'Agenzia di fine 2011).

Più delicata è invece la **comunicazione dei finanziamenti e degli apporti effettuati da parte dei soci alla società** (e dai familiari dell'imprenditore individuale).

La comunicazione in questione ha una valenza rilevante per l'Agenzia, perché è funzionale ad **alimentare gli accertamenti sintetici**: all'Amministrazione interessa intercettare le situazioni (e ce ne sono) in cui i soci dichiarano redditi bassi o nulli e nel contempo finanziano le società cui partecipano (soprattutto quando il ricorso ai finanziamenti delle banche diviene problematico).

Mentre nel caso dei beni in godimento il professionista può non essere a conoscenza della situazione e si deve rimettere necessariamente alle indicazioni dei Clienti, il **dato relativo a finanziamenti ed apporti si evince dalla contabilità e dal bilancio** (con maggiori difficoltà, ovviamente, nel caso in cui la società sia in contabilità semplificata) e quindi è conosciuto e conoscibile "a prescindere": se abbiamo preso l'impegno di seguire l'adempimento per conto dei Clienti, dobbiamo fare la comunicazione, a prescindere da indicazioni difformi che ci dovessero arrivare da parte loro.

Non è però naturalmente previsto da alcuna norma di legge che la comunicazione in questione debba essere predisposta e trasmessa da parte del professionista che assiste la società, ma può **legittimamente provvedervi direttamente la società stessa** qualora, ad esempio, voglia risparmiare del denaro o semplicemente non sia convinta, per utilizzare un eufemismo, della necessità di effettuarla.

Allora una **raccomandazione** per tutti i Colleghi: inviamo ai nostri Clienti, se non l'abbiamo già fatto, la classica **circolare di studio** nella quale **spieghiamo l'adempimento** ed indichiamo il **compenso** richiesto per espletarlo, precisando che per procedere necessitiamo della **formalizzazione dell'incarico** entro un tempo limite. Se **questo incarico non dovesse arrivare** nei termini indicati, **nessuno**, né il Cliente né l'Amministrazione, **potrà eccepire nulla** nei nostri confronti.

In tempi così grami è tutto sommato opportuno che prevalga un **sano spirito di autoconservazione**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'abuso della sottocapitalizzazione può configurare elusione nei rapporti infragruppo?

di **Fabio Landuzzi**

La [sentenza della Corte di Cassazione n. 26489/2013 del 26 novembre 2013](#) ha ritenuto **passibile di elusione** fiscale il comportamento della società italiana che, **nell'ambito di un rapporto di conto corrente** di corrispondenza acceso **con la propria controllante** estera, **sosteneva** e quindi deduceva fiscalmente gli interessi **passivi maturati a seguito di pagamenti di propri debiti** che venivano sistematicamente **eseguiti dopo il previsto termine di 60 giorni**; la Suprema Corte ha infatti ritenuto che **tale comportamento** costituisse **una fattispecie elusiva della allora vigente** disposizione in materia di **thin capitalization** e di conseguenza ha eccepito la deducibilità dei suddetti oneri finanziari.

La sentenza si colloca in un **contesto storico normativo**, quello della *thin capitalization rule*, **oggi superato** dalla riscrittura completa della disciplina fiscale degli finanziari contenuta **nell'articolo 96 del Tuir**. Tuttavia, pur con i limiti della necessaria contestualizzazione normativa, e peraltro senza disporre dal testo della sentenza di maggiori elementi utili a comprendere appieno i fatti censurati, vi sono **alcuni concetti** che vengono affermati in questa sentenza e che **destano** qualche **perplexità**.

Si fa riferimento in modo particolare al ragionamento che la Suprema Corte conduce laddove osserva che il fatto di **pagare i debiti oltre la loro scadenza** di 60 giorni **configurava** da parte della società **un comportamento che "non poteva non fare evincere un intento lucrativo in ordine alla deduzione di interessi passivi"**. Viene quindi ravvisata in questa fattispecie una artificiosa vestizione in termini di interessi di somme che altrimenti sarebbero state fisiologicamente trattate come dividendi.

Il caso meriterebbe quindi di una maggiore conoscenza specifica soprattutto per poter **valutare**, in **chiave economica**, **se il ritardo nel pagamento dei debiti commerciali** verso le imprese del gruppo potesse rappresentare per la società italiana una **scelta gestionale economicamente apprezzabile** per ragioni finanziarie (**valide ragioni economiche**) **oppure**, come afferma la sentenza in commento, fosse una **scelta improntata solo a produrre un vantaggio fiscale**; ciò, seppure desti comunque qualche perplexità l'affermazione di un presunto vantaggio fiscale, oltre che per la società italiana (ovviamente, attraverso la deduzione degli oneri finanziari), anche per il socio estero nel ricevere interessi attivi in luogo di dividendi.

La struttura finanziaria ed **il mix di capitale e debito** rappresentano una **libera scelta imprenditoriale**, la quale trovava e trova tuttora **una precisa regolamentazione fiscale** nel Tuir nell'ambito delle norme poste a presidio proprio degli eventuali effetti fiscali indesiderati che possono essere indotti dal sovra indebitamento; quindi, si ritiene che **se la scelta della leva finanziaria è sorretta** da decisioni imprenditoriali e quindi da **valide ragioni economiche**, **non dovrebbe trovare spazio un sindacato di elusività** dell'operazione. A questo riguardo, la stessa **Corte di Cassazione (sentenza n. 11154 del 2010)** ebbe modo di precisare che la **società italiana che non applica interessi di mora per crediti scaduti** e vantati **verso società del gruppo** potrebbe incorrere nell'**accertamento di maggiori ricavi omessi, a meno che non dimostri le ragioni economiche** sottostanti a questa scelta.

Pertanto, si ritiene **più corretto applicare alle situazioni** in commento (ritardi sistematici nei pagamenti infragruppo con conseguente addebito di interessi di mora o di dilazione, oppure e in modo speculare, omessa applicazione di interessi attivi di mora su propri crediti scaduti verso clienti infragruppo) delle **valutazioni riferite alla consuetudine commerciale**, agli **usi invalsi nel settore**, a **vantaggi compensativi** tratti dal comportamento adottato e quindi in generale spostando il **giudizio sul fronte della eventuale antieconomicità dell'operazione** piuttosto che giudicare della elusività della stessa, poiché si tratta fondamentalmente di scelte di conduzione del business.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Acconti imposte e saldo IMU: alla ricerca del decreto perduto

di **Fabio Garrini**

Non credo di essere certo l'unico professionista italiano a patire un senso di frustrazione in questi giorni nell'entrare ogni mattina in Studio e non sapere che indicazioni dare agli addetti di contabilità per organizzare i calcoli degli **acconti delle imposte** e per il **saldo dell'IMU**; contemporaneamente al fatto di dover gestire il senso di imbarazzo nel rispondere ai clienti quando chiedono legittimamente del deleghe di versamento per conoscere **quanto dovranno, a giorni, pagare**.

Quello dei professionisti italiani ormai è diventato, soprattutto negli ultimi tempi, uno scomodo ruolo di "materasso sociale" tra chi, sempre in maggiore difficoltà per la crisi che non pare certo allentarsi, ha la necessità di dare un **minimo di programmazione alle proprie poche risorse finanziarie** per affrontare le imminenti scadenze e chi, dall'altra parte, non ha la più pallida idea di come far quadrare i conti pubblici a causa del fatto che le **disposizioni di legge vengono continuamente modificate** in ragione di chi batte più forte i pugni sul tavolo.

Pensavamo di averle viste tutte, ed invece in questo fine 2013 stiamo assistendo ad una ulteriore farsa italiana, l'ennesima, forse la più eclatante. Ma **non l'ultima**, ne siamo certi.

Saldo IMU: ma chi deve pagare?

Mancano meno di 20 giorni alla scadenza del **saldo IMU** e ancora non è dato sapere se sarà introdotto un esonero dal versamento per le abitazioni principali e neppure quale sarà l'esatto perimetro di applicazione. Il tutto dovrebbe essere definito in un apposito decreto che, dopo **ripetuti slittamenti**, doveva essere approvato ieri, 26 novembre 2013, ma che non ha trovato posto in agenda a causa dell'approvazione della legge di stabilità. A questo punto, pertanto, ogni giorno è buono per avere notizie in merito.

Pare si vada incontro ad una esenzione per le abitazioni principali non di lusso (quindi esclusi i fabbricati di categoria A/1, A/8 e A/9), relative pertinenze e fabbricati assimilati, analogamente a quanto previsto in sede di acconto dal D.L. 54/2013 e poi "stabilizzato" dal D.L. 102/2013.

Nell'ambito di tale previsione non ha ancora trovato soluzione la questione dei Comuni che hanno **incrementato l'aliquota 2013** per le abitazioni principali (e in tale gruppo vi sono numerosi Enti Locali, anche alcune grosse città), in quanto i trasferimenti erariali non dovrebbero coprire tale incremento; una delle possibili soluzioni risiederebbe nella possibilità

che in tali Comuni i contribuenti siano comunque chiamati a versare il differenziale tra aliquota approvata per il 2013 e parametri applicabili per il 2012. Su questo punto i giochi non sono però ancora fatti e quindi **il tema dell'esonero sull'abitazione principale deve ancora trovare compiuta soluzione.**

Allo stesso modo non è ancora risolta la partita degli altri immobili esentati in sede di versamento dello scorso acconto 2013, **terreni agricoli e fabbricati rurali**, per i quali non sarebbero ancora state individuate le coperture in vista della scadenza del 16 dicembre e si stanno cercando le risorse necessarie per confermare l'esonero.

Senza dimenticare che, anche una volta che sarà presa una decisione sull'ambito di applicazione degli esoneri, comunque non saremo in grado di calcolare compiutamente quanto i contribuenti dovranno versare a saldo: la certezza della misura delle **aliquote 2013**, infatti, si avrà solo il prossimo **9 dicembre**, termine ultimo per la pubblicazione dei parametri di calcolo approvati dai Comuni entro il 30 novembre, parametri necessari ad effettuare i conguagli previsti per la scadenza IMU del 16 dicembre.

Acconti imposte con proroga "fantasma"

Come se tale panorama non fosse sufficientemente tormentato, questa settimana è stata anche segnata dalla **promessa di proroga al 10 dicembre** dei **secondi acconti delle imposte dirette**, in scadenza il prossimo lunedì 2 dicembre (la scadenza naturale, quella del 30 novembre, cade infatti di sabato): tale scadenza, di per sé piuttosto tormentata visto che richiede ai contribuenti un versamento spesso corposo e non rateizzabile, da anni segnata da obblighi di ricalcolo, ora si scontra con l'esigenza di un **ulteriore incremento** rispetto a quanto già previsto dal D.L. 76/2013 per garantire le coperture IMU:

- **L'acconto dei soggetti IRPEF** dovrebbe restare inalterato al 100% (quindi senza ulteriori interventi rispetto a quanto già previsto dal citato D.L. 76/2013);
- **L'acconto dei soggetti IRES**, dopo essere passato dal 100% al 101%, ora dovrebbe passare al 103%, mentre per banche ed assicurazioni il prelievo dovrebbe passare quasi al 130%. Ma anche su questo punto la situazione è ancora del tutto "fluida".

Tralasciando il fatto che pare davvero paradossale che un versamento che viene definito "acconto" possa superare il tetto ragionevole del 100%, siamo quindi **in attesa**, anche in questo caso, di un provvedimento (forse lo stesso che disporrà sul saldo IMU?) che stabilisca i **parametri di calcolo** e, soprattutto, formalizzi la proroga. Anche se, va detto, pare davvero improbabile, a questo punto, una marcia indietro, anche a costo di assistere all'emanazione di una proroga postuma.

Il tutto con due note di ottimismo conclusive:

- il prossimo fine settimana il tempo sarà incerto (e le previsioni del tempo ormai sono di gran lunga più affidabili rispetto a quelle delle scadenze degli adempimenti fiscali),

e quindi possiamo recuperare in extremis consegnando puntualmente lunedì mattina gli F24 ai nostri clienti di Studio;

- potrebbe essere sfoderato all'ultimo minuto, anche in questo caso, il nuovo istituto della “**tolleranza fiscale**” già sperimentato in occasione dello spesometro.

Attendiamo le novità attese nelle prossime ore ... speriamo.

PATRIMONIO E TRUST

Il trust al nodo delle convenzioni

di **Ennio Vial**

L'applicabilità delle **convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni** ai *trust* è oggetto di discussione tra gli operatori del settore e la risposta alla questione è tutt'altro che scontata.

In base all'articolo 1 del [Modello OCSE](#), la Convenzione si applica "*alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti*". Precisa il successivo articolo 3, primo paragrafo, lettera a) che la nozione di "**persona**" comprende le **persone fisiche**, le **società** ed ogni **altra associazione di persone** (*body of persons*).

A sua volta, il successivo articolo 4 fornisce la definizione di "residente di uno Stato contraente" individuandola in "*ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sua sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga*".

Pertanto, un trust rientra nell'alveo delle Convenzioni se:

1. è possibile considerarlo come una persona fisica, una società o come un **body of persons**;
2. è **assoggettato ad imposizione** in uno degli Stati contraenti;
3. è considerato **residente** nello Stato contraente in cui è assoggettato ad imposizione.

Con riferimento alla prima condizione, considerata l'evidente impossibilità di assimilarlo alle persone fisiche, resta da valutare una **sua equiparazione** alle società ovvero ai "*body of persons*".

A tal fine è opportuno precisare che, ai fini convenzionali, il termine "società", ai sensi dell'articolo 3, primo paragrafo, lettera b) del Modello OCSE individua "*qualsiasi persona giuridica o qualsiasi ente che è considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione*".

In altri termini, il **Modello OCSE rinvia alle legislazioni interne degli Stati membri** impedendo di individuare una norma, generalmente valida, di equiparazione (ovvero di non equiparazione) del trust alle società.

La dottrina ritiene che il **trust possa essere considerato** come un **body of persons** e, in quanto tale, persona ai fini convenzionali.

Il suddetto articolo del modello è infatti da leggere in combinato disposto con il paragrafo 1 del Commentario ad esso relativo, secondo cui l'elencazione dei soggetti non è esaustiva e deve essere interpretata in senso lato; si afferma, infatti, che *"the definition of the term "person" given in the sub-paragraph a) is not exhaustive and should be read as indicating that the term is "person" is used in a very wide sense"*.

Si sostiene, pertanto, che se al *trust* non fossero applicabili le convenzioni contro le doppie imposizioni, sicuramente sarebbero applicabili al **trustee persona fisica o giuridica**.

Per quel che concerne la seconda condizione relativa **all'assoggettamento ad imposizione**, è evidente che essa debba essere analizzata con riferimento alle legislazioni interne degli Stati membri coinvolti.

Certamente se l'ordinamento giuridico dello Stato contraente che applica la convenzione riconosce al *trust* la **soggettività passiva ai fini delle imposte sul reddito**, occorre estendere al *trust* l'applicazione della Convenzione in oggetto, subordinatamente alla verifica della sua residenza fiscale.

Alcune convenzioni, come ad esempio quella con gli **Stati Uniti d'America** o con il **Canada** menzionano espressamente il *trust*, risolvendo a monte il problema.

Secondo parte della dottrina a conclusioni opposte, e cioè nel senso dell'impossibilità per il *trust* in quanto tale di poter beneficiare delle disposizioni contenute in una convenzione, si deve propendere nell'ipotesi di **trust trasparenti**. In questo caso, infatti, il reddito relativo al patrimonio costituito in *trust* è automaticamente trasferito ai beneficiari. Costoro saranno, conseguentemente, i beneficiari delle disposizioni convenzionali.

Il nodo dell'applicabilità del disposto convenzionale emerge soprattutto quando il *trust* è titolare di un **reddito prodotto all'estero**, come ad esempio un dividendo, per cui appare legittimo chiedersi se possiamo **limitare il prelievo** al limite previsto dalla convenzione. Nel caso opposto, tuttavia, ossia quello del **trust estero** che percepisce un reddito italiano, il problema non si pone in quanto l'applicabilità delle convenzioni è già stata sancita dall'Agenzia delle entrate con la [C.M. 48/E/2007](#).

Viene infatti precisato dall'Amministrazione che per individuare la residenza di un *trust* si potrà fare utile riferimento alle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

E' possibile che i *trust* diano luogo a problematiche di **tassazione transfrontaliera** con eventuali fenomeni di doppia imposizione o, all'opposto, di elusione fiscale.

Secondo l'Agenzia, il fatto che il *trust* sia stato annoverato, tra i soggetti passivi d'imposta, ai fini convenzionali comporta che il **trust deve essere considerato come "persona" ("una persona diversa da una persona fisica" di cui all'articolo 4, comma 3, modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni) anche se non espressamente menzionato** nelle singole

convenzioni.

ACCERTAMENTO

Accertamento da studi di settore: la CTR Puglia interviene sul tema dello scostamento minimo che determina la “grave incongruenza”

di Giancarlo Falco

Per procedere ad un **accertamento basato sugli studi di settore**, come è noto, lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi deve rappresentare una **“grave incongruenza”**, secondo le indicazioni dell'**art. 62 bis del D.L. n. 331/1993**.

Dalla citata disposizione, dunque, si ricava, per conseguenza logica, che nell'avviso di accertamento, oltre ai ricavi determinabili sulla base degli studi e all'ammontare dei ricavi dichiarati dal contribuente, **venga affermata e motivata l'esistenza di «gravi incongruenze» tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli studi di settore**.

Ai fini della sussistenza di tale presupposto non sono state predeterminate dalla legge delle **soglie quantitative**, superate le quali l'incongruenza possa considerarsi **“grave”**.

Al contrario è l'Ufficio a dover giustificare la sussistenza del requisito della “gravità” all'interno della motivazione dell'atto di accertamento, palesando altresì i criteri utilizzati ai fini di tale valutazione, pena la **nullità dell'atto per vizio di motivazione**.

In ogni caso l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 22 maggio 2007, n. 31, ha chiarito che le **“gravi incongruenze”**, che legittimano l'accertamento basato sugli studi di settore, non possono **“ritenersi sussistenti in presenza di qualsiasi scostamento, indipendentemente dalla relativa rilevanza in termini assoluti o percentuali. Scostamenti di scarsa rilevanza [...] potrebbero infatti rilevarsi inidonei ad integrare le sopra menzionate “gravi incongruenze”, oltre a determinare l'oggettiva difficoltà, per il contribuente, di contraddire le risultanze dello studio di settore”**. **Peraltro, nell'ipotesi in cui non siano sufficienti a legittimare l'accertamento, “gli scostamenti di più modesta entità potranno comunque essere considerati come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori”**.

Ovviamente la mancanza di una determinazione chiara ed oggettiva dei requisiti quantitativi richiesti, come sempre in questi casi, ha determinato anni di contenzioso, nei quali a più riprese la giurisprudenza ha dato una propria lettura alla norma.

Da ultima è da segnalare la [**CTR di Bari Sez. Staccata di Lecce sentenza 247/23/13 depositata**](#)

[l'11.10.2013.](#)

È da premettere che tale sentenza è importante anche per l'attenzione che ha posto sul concetto di **antieconomicità**, fornendo un prezioso chiarimento ove viene sancito che le difficoltà economiche del settore di riferimento giustificano il **comportamento apparentemente antieconomico**, aprendo quindi un importante spiraglio a tutti i casi in cui l'incongruenza tra i dati effettivi e quelli derivanti dagli studi di settore sia imputabile all'innegabile fenomeno della **crisi economica** che ha coinvolto le imprese negli ultimi anni.

Per quanto riguarda il tema della "grave incongruenza" i giudici hanno stabilito che è **nullo l'accertamento fondato sull'applicazione degli studi di settore** se la **divergenza** tra i ricavi accertabili e quelli dichiarati risulta **soltanto del 17%**, atteso che tale dato non integra la "grave incongruenza" richiesta dalla norma ai fini dell'applicabilità di tale strumento accertativo.

In particolare, su quest'ultimo aspetto, nella citata sentenza si legge che: *"legittima, poi, appare l'impugnata sentenza nella parte in cui ha disposto che è nullo l'accertamento fondato sull'applicazione degli Studi di settore se la divergenza tra i ricavi accertabili e quelli dichiarati risulta soltanto del 17%, atteso che tale dato non integra la "grave incongruenza" richiesta dalla norma ai fini dell'applicabilità di tale strumento accertativo. Infatti, l'applicazione degli studi di settore è illegittima se lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto ai ricavi presunti è di lieve entità (Cass. Sez. Trib., del 18-05-2011, n. 10778)".*

Non è la prima volta che una Commissione si sia cimentata nel definire una **soglia di scostamento minima**, il cui superamento legittima l'accertamento da parte dell'Amministrazione.

Antesignana di questo trend è stata la **sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano del 18 aprile 2005, n.60**, con la quale i Giudici hanno stabilito che *"affinché si possa parlare di gravi incongruenze, lo scostamento deve essere pari almeno al 25/30 per cento"*.

Sulla scia della Provinciale di Milano, la **Commissione tributaria provinciale di Lecce** nella **sentenza 1 febbraio 2011, n. 47**, ha sancito che non si ravvisa una grave incongruenza quando lo scostamento tra i maggiori ricavi accertati e quelli dichiarati è pari al **17 per cento**.

Ancora, la **Commissione tributaria regionale di Genova (sentenza 24 maggio 2011, n. 60)**, con specifico riferimento ad una percentuale di scostamento del **15 per cento**, chiarisce che: *"[...] è pure vero che non esiste una quantificazione percentuale normativamente definita oltre la quale il fattore scostamento possa essere considerato di per sé solo una grave incongruenza, ma – secondo una comune valutazione di ragionevolezza – tale non pare una percentuale del 15%"*.

Le citate posizioni giurisprudenziali rappresentano un **tentativo di colmare un "vuoto" normativo**, non individuando la norma di legge la misura che rende lo scostamento "rilevante", a differenza di quanto avviene per l'**accertamento sintetico**, sia nella "vecchia" che nella

“nuova” versione dell’art. 38 del D.P.R. 600/1973.

La posizione dell’Agenzia, che in passato riteneva che anche uno scostamento minimale giustificasse sempre l’accertamento, rappresentano ormai un **ricordo del passato**, inaccettabile da un punto di vista ancor prima logico che normativo. Sarebbe opportuno che gli Uffici **abbandonassero questi contenziosi** o, se come sempre avviene ciò non si verifica, quanto meno le **Commissioni condannassero l’Amministrazione soccombente alle spese (cosa che, per inciso, non è avvenuta neanche nel caso di specie)**.