

Edizione di mercoledì 4 dicembre 2013

IMPOSTE SUL REDDITO

[Gli omaggi natalizi: il trattamento dei beni non oggetto dell'attività](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

[La rete di impresa quale sviluppo del comparto agricolo](#)

di Luigi Scappini

PATRIMONIO E TRUST

[La tassazione dell'atto costitutivo del Trust](#)

di Luigi Ferrajoli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Stop dell'UE alla doppia "non imposizione"](#)

di Adriana Padula

ACCERTAMENTO

[Studi evoluti, raffinatezza e sportività](#)

di Giovanni Valcarenghi

IMPOSTE SUL REDDITO

Gli omaggi natalizi: il trattamento dei beni non oggetto dell'attività

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Con l'avvicinarsi delle **feste natalizie**, il tema degli **omaggi a clienti e dipendenti** torna a farsi sentire, trattandosi di prassi consolidata tra gli operatori economici .

Il trattamento degli omaggi, ai fini delle imposte indirette e dirette, si differenzia a seconda che i **beni omaggiati siano o meno oggetto dell'attività esercitata dall'operatore**, e a seconda che i destinatari siano **clienti o dipendenti**.

Nel presente contributo tratteremo dei **beni omaggiati che non costituiscono oggetto dell'attività esercitata**, rinviano ad uno successivo l'analisi dell'altra casistica.

Consideriamo innanzitutto il caso in cui i destinatari degli omaggi siano **clienti**.

Ai **fini Iva, l'art. 19-bis 1, lett. h), D.P.R. 633/1972**, stabilisce che la **detrazione dell'Iva** relativa all'acquisto di beni che costituiscono spese di rappresentanza, come definite ai fini delle **imposte dirette**, è collegata al costo dei singoli beni:

- beni di costo unitario **superiore a € 25,82 ? Iva indetraibile;**
- beni di costo unitario **inferiore a € 25,82 ? Iva detraibile.**

A livello di fiscalità diretta, l'art. 1 del DM 19.11.2008 definisce di rappresentanza le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostentimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, nella [**circolare n.54/2002**](#), che se i beni omaggiati sono **alimenti e bevande**, per i quali l'**art. 19-bis1 lett. f)** prevede in generale l'indetraibilità dell'Iva, anche ad essi è riconosciuta la detrazione dell'Iva se di costo unitario non superiore a € 25,82 e sempreché siano qualificabili come spese di rappresentanza.

Altra precisazione riguarda i tipici **“cesti natalizi”**: trattandosi di confezioni unitarie, nel determinare il limite di € 25,82, non vanno considerati i singoli beni costituenti la confezione,

ma il valore del cesto nella sua interezza.

La cessione gratuita di omaggi natalizi, ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4 D.P.R. 633/1972, **non costituisce cessione di beni rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**: di conseguenza all'atto della consegna dei beni non è necessario emettere fatture o ricevuta, ma si ritiene opportuno emettere comunque un documento di trasporto o altro documento similare al fine di provare l'inerenza della spesa con l'attività aziendale e in ogni caso identificare il destinatario.

Ai fini delle **imposte dirette IRPEF/IRES**, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio ai clienti sono ricompresi tra le spese di rappresentanza, definite **dall'art. 108 co. 2 del Tuir e dal D.M. 19.11.2008**, e sono deducibili:

- se di **valore unitario non superiore a € 50**, al lordo dell'eventuale Iva indetraibile ? **integralmente**
- se di **valore unitario superiore a € 50** ? nel periodo di imposta di sostenimento per un valore massimo derivante dall'applicazione delle seguenti percentuali all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica:
 1. **1,3% dei ricavi e proventi fino a 10 milioni di euro**
 2. **0,5% dei ricavi e proventi superiori a 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro**
 3. **0,1% dei ricavi e proventi eccedenti 50 milioni di euro**

Ai **fini IRAP**, la deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività di impresa destinati ad omaggio per i clienti, dipende dal metodo adottato per la determinazione dell'imposta.

Nel caso in cui il metodo prescelto sia quello **"da bilancio"** ex art. 5 D.Lgs. 446/1997: tali spese, rientrando nella voce B14 del conto economico (oneri diversi di gestione), sono interamente deducibili.

Nel caso del metodo **"fiscale"** ex art. 5 bis D.Lgs. 446/1997, non essendo espressamente previsti quali costi rilevanti, sono indeducibili ai fini Irap.

Laddove il soggetto che effettua l'omaggio non sia un esercente attività di impresa (nella forma di persona fisica o società), ma un **lavoratore autonomo**, il trattamento è diverso:

- ai fini Iva la cessione gratuita di beni di costo unitario non superiore a € 25,82 è rilevante (il citato art. 2, comma 2, n.4 parla infatti di cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa): quindi va applicata l'Iva e l'operazione va fatturata;
- ai fini Irpef ed Irap (art. 8, comma 1, D.Lgs. 446/1997) i costi sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (a prescindere dal valore unitario).

Se la cessione gratuita è invece rivolta non ai clienti, **ma a favore dei propri dipendenti**, non potendo essere qualificata come spesa di rappresentanza in quanto non sostenuta per finalità promozionali, il trattamento fiscale è diverso.

Ai **fini Iva**, l'imposta sarà **indetraibile** per mancanza del requisito di inerenza e quindi la successiva cessione gratuita esclusa dal campo di applicazione della stessa.

Ai **fini IRPEF/IRES**, la deducibilità è garantita dall'art. 95 Tuir per gli esercenti attività di impresa (le spese sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei dipendenti rientrano fra le spese per prestazioni di lavoro) e dall'art. 54, comma 1 Tuir per i lavoratori autonomi.

Trattandosi di spese per il personale, classificate alla voce B) del conto economico, non concorreranno chiaramente alla formazione della **base imponibile IRAP**.

AGEVOLAZIONI

La rete di impresa quale sviluppo del comparto agricolo

di Luigi Scappini

Già in un [precedente intervento](#) ci siamo occupati delle **reti di impresa**, forma aggregativa con cui “più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.”.

Tale forma contrattuale ha finalmente trovato la propria quadratura con la possibilità di riconoscimento della **soggettività giuridica** e, quale conseguenza diretta, **tributaria**.

La previsione di cui sopra è stata introdotta a mezzo dell'art.36 del **DL n. 179/12** che, in sede di conversione, avvenuta con la Legge n. 221 del 17 dicembre 2012, ha visto l'introduzione di due commi dedicati al mondo agricolo.

Nel precedente intervento, avevamo evidenziato come erano confortanti, e soprattutto certificazione di successo per questa forma contrattuale, i dati resi noti da InfoCamere che rilevava ben **995 contratti** registrati presso le CCIAA. Ebbene, più del **10%** di questi contratti, interessa il **comparto agroalimentare**, coinvolgendo **454 imprese**, peso percentuale che molto probabilmente potrà aumentare ancora.

Prima di individuare le novità del DL n. 179/12, a conferma tra le altre cose, del tutt'altro che lineare sviluppo della normativa attinente il contratto di rete, caratteristica peraltro italica, altrocché i **bizantini** di storica memoria, si ricorda come la precedente legge n.134/2012 di conversione del DL n. 83/2012, il cosiddetto **“Decreto Sviluppo”**, avesse introdotto la specifica previsione per cui al contratto di rete non si applicano le disposizioni di cui alla **Legge n. 203/1982**, normativa che regola i **contratti agrari**.

Ma tornando alle previsioni specifiche per il settore agricolo, l'articolo 36, comma 5 richiamato, ha introdotto la **possibilità**, per i **contratti** di rete relativi al **comparto agricolo** di fruire dell'**assistenza** di una o più **organizzazioni professionali agricole** maggiormente rappresentative a livello nazionale, che hanno partecipato alla **redazione** finale dell'accordo, ai fini degli adempimenti pubblicitari richiesti dall'articolo 3, comma 4-quater del DL n.5/2009.

Si ricorda come il contratto di rete sia soggetto a iscrizione nel Registro Imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante. Tale adempimento è imprescindibile, dal momento che la stessa norma fa decorrere l'efficacia del contratto dall'ultima delle iscrizioni prescritte.

L'**ambito di intervento** concesso alle associazioni di categoria è, a ben vedere, sufficientemente **ridotto**, in quanto si limita all'**iscrizione** del contratto presso le varie **CCIAA** eventualmente interessate. Ci si potrebbe domandare l'utilità o per meglio dire la necessità di simile precisazione da parte del Legislatore. A bene vedere, altro non ha fatto se ammettere espressamente la possibilità di supporto da parte di dette associazioni, che come avviene nella maggior parte delle situazioni in cui vi è la sottoscrizione di contratti agrari o aventi comunque quali controparti soggetti operanti nel comparto agricolo intervengono, in un adempimento che può appesantire e non di poco la costituzione di una rete (si pensi a un contratto avente quali aderenti soggetti ubicati in varie regioni).

Seconda novità introdotta con specifico riferimento ai contratti di rete contratti nel settore agricolo è quella di cui all'articolo 36, comma 2-ter del D.L. n. 179/2012, come introdotto in sede di conversione in legge, ai sensi del quale “ *Il contratto di rete ... può prevedere, ai fini della stabilizzazione delle relazioni contrattuali tra i contraenti, la costituzione di un fondo di mutualità tra gli stessi, per il quale si applicano le medesime regole e agevolazioni previste per il fondo patrimoniale di cui al comma 4-ter dell'articolo 3 del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33. Il suddetto fondo di mutualità partecipa al Fondo mutualistico nazionale per la stabilizzazione dei redditi delle imprese agricole di cui al comma 2-bis.*”.

In altri termini, i contratti di rete nel comparto agricolo, possono prevedere dei **Fondi di mutualità** che dovranno essere **gestiti** in maniera del tutto **speculare** a quella prevista per l'ordinario **fondo patrimoniale** delle reti (applicandosi a esso **anche** la medesima disciplina in termini **agevolativi**). **Peculiarità** è che il fondo, se costituito, perché bisogna ricordare come la normativa sulle reti preveda anche la possibilità di dare vita alle cosiddette “reti leggere” che non sono dotate di un fondo patrimoniale, **partecipa al fondo mutualistico nazionale**, istituito presso **Ismea**, e avente lo scopo di stabilizzare i redditi delle imprese agricole, con la precisazione che in questa specifica fattispecie, il **fondo** è **aperto** non solo alle imprese agricole ma **anche** agli **altri soggetti partecipanti** ai contratti di **rete**.

La previsione o meno di un fondo comune, con tutta probabilità è legata allo scopo per cui si è aderito e costituito una rete: tanto più ambizioso sarà l'obiettivo e maggiore sarà la necessità di un fondo comune quale dotazione patrimoniale della rete. Ipotizziamo una rete costituita per sviluppare impianti ecologici produttori di energia da **biomasse**. Quale credibilità potrebbe avere tale rete se completamente priva di un fondo patrimoniale? A questo deve anche aggiungersi la difficoltà delle reti di accedere al mercato del credito, in quanto il diniego, fino a poco tempo fa, di riconoscimento della soggettività giuridica rendeva difficoltoso creare un **rating** delle **reti**, con tutte le conseguenze che tale assenza di indice comporta.

Tuttavia, come affermato in altro intervento (linkiamo il pezzo con Martinelli su AS), la

calibratura del fondo, in termini di **coerenza** e **proporzione** rispetto agli **obiettivi** della rete, qualificherà la serietà dei contraenti.

PATRIMONIO E TRUST

La tassazione dell'atto costitutivo del Trust

di Luigi Ferrajoli

Secondo la [Sentenza 24.6.2013, n. 89](#) della Commissione Tributaria di I grado del Trentino-Alto Adige, Sez. I di Bolzano, l'**imposta sulle successioni e donazioni** reintrodotta con il D.L. n. 262/2006, si applica anche alla costituzione di vincoli di destinazione, tra i quali va annoverato anche il **trust**, con la conseguenza che l'**atto di conferimento in trust** deve essere tassato come una **donazione di immobili**.

Il giudizio tributario era stato promosso da un contribuente che aveva effettuato il rogito di un **atto istitutivo di trust con affidamento di beni** al trustee, con il quale venivano conferiti alcuni immobili. Le parti chiedevano l'applicazione ai fini fiscali dell'**articolo 27 del D.P.R. n. 131/1986** e l'atto scontava quindi in sede di registrazione la sola **imposta di registro** d'atto in **misura fissa** e **l'imposta di bollo**.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, l'atto istitutivo del trust e di affidamento di beni doveva essere considerato come una **donazione** tra parenti in linea retta e, pertanto, l'Ufficio aveva emesso un avviso di liquidazione della **maggior imposta**, applicata in misura **proporzionale**.

Il contribuente ha impugnato l'atto impositivo deducendo l'**illegitimità** della pretesa dell'Ufficio per violazione e **non corretta applicazione dell'articolo 27 del D.P.R. n.131/1986**, applicabile alla fattispecie in base al **rinvio** operato dall'**articolo 55, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990**, nonché del D.Lgs. n. 347/1990, trattandosi di atto sottoposto a **condizione sospensiva** privo di qualsivoglia arricchimento in capo al trustee; a sostegno della propria teoria richiamava diverse sentenze di merito, secondo le quali ricorre l'integrazione del presupposto impositivo solo nel momento in cui il trust realizzi il **programma** predisposto dal disponente.

I Giudici, dopo una breve analisi dell'istituto, hanno **respinto** il ricorso osservando che nel caso di specie **il trust aveva creato un vincolo di destinazione**, rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 2, comma 47 del D.L. n. 262/2006 (convertito con modificazioni nella L. n. 286/2006) ai sensi del quale “*è istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54*”; l'atto di

conferimento in trust doveva quindi essere tassato come una **donazione di immobili**.

La Commissione Tributaria di Bolzano ha rilevato inoltre che l'atto istitutivo di trust e affidamento dei beni al trustee rogato dal ricorrente aveva avuto un **effetto traslativo**, posto che al punto IV dell'atto registrato veniva espressamente dichiarato che “*allo scopo di dotare il Trust di idonei mezzi patrimoniali... la signora G.K. (“Terzo apportatore”), riservando a sé il diritto di abitazione vitalizio, affida e trasferisce al Trustee, che accetta e ne acquisisce il controllo, la nuda proprietà dei seguenti beni...; C- il sig. G.M. (“Terzo apportatore”), affida e trasferisce al Trustee, che accetta e ne acquisisce il controllo, la nuda proprietà dei seguenti beni...*” e che al successivo punto VIII “*il Disponente e i Terzi Apportatori prestano tutte le dovute garanzie di legge, compresa quella per l’evizione e per la libertà da debiti, anche ipotecari e da ogni altro onere non ordinario*“.

Secondo i Giudici, dalla lettura dell'atto *de quo* sarebbe emerso che il trust non soltanto ha prodotto **effetti traslativi**, ma ha anche comportato un arricchimento del trustee derivante dallo scopo di “*dotare il Trust di idonei mezzi patrimoniali*”, senza alcuna sottoposizione dell'atto a **condizione sospensiva**; da ciò sarebbe derivata pertanto l'applicabilità al trust dell'articolo 2, comma 47, D.L. n. 262/2006, in ragione dell'assimilazione ai fini della tassazione dell'atto istitutivo del trust ad una **donazione**, nel caso di specie tra parenti in linea retta.

Al contrario, nel caso in cui **il trust abbia per oggetto il perseguimento di un fine** – come ad esempio nel caso di un **trust “di garanzia”** – e non l'arricchimento di determinati soggetti, potrebbe non realizzarsi alcun incremento patrimoniale connesso al trasferimento della ricchezza, con conseguente **inapplicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni**; la [sentenza della CTP di Bologna 30.10.2009, n. 120](#) ha affermato al riguardo che, in un caso di trust realizzato al fine di costituire una reciproca garanzia tra due soggetti disponenti, è applicabile la sola imposizione fissa del registro, data **l'assenza sia dell'intento liberale sia dell'arricchimento**, ritenute entrambe condizioni fondamentali per integrare il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stop dell'UE alla doppia “non imposizione”

di Adriana Padula

La Commissione europea è al lavoro per contrastare **fenomeni evasivi realizzati su scala comunitaria da imprese transfrontaliere**, che realizzano indebiti risparmi di imposta sfruttando le asimmetrie presenti tra i diversi ordinamenti fiscali nazionali.

Sotto il mirino della Commissione, in particolare, sono i **finanziamento “ibridi”** che si atteggiano per alcuni aspetti come strumenti di debito, ma che conservano elementi del capitale proprio. Di talché, in alcune legislazioni sono fiscalmente qualificati come obbligazioni aventi causa finanziaria, in altre sono assimilati a mezzi di partecipazione al capitale di rischio e/o derivati. Sotto il profilo sostanziale, vi rientrano, tra gli altri, i prestiti a lungo termine remunerati con utili dell'emittente, le azioni privilegiate convertibili, e le obbligazioni convertibili in azioni.

L'ambito soggettivo di applicazione è circoscritto ai gruppi multinazionali, costituiti da un ente societario con domicilio fiscale in uno Stato Membro che detenga direttamente una partecipazione superiore al 10% del capitale sociale di altro soggetto giuridico localizzato in diverso Stato della comunità. Nei confronti di tali soggetti, opera a livello comunitario la direttiva 2011/96/UE, conosciuta come direttiva madre-figlia (*Parent-Subsidiary Directive*), voluta per evitare fenomeni di doppia imposizione internazionale di un unico flusso di dividendi. Nelle intenzioni del legislatore comunitario vi era quello di evitare che gli utili distribuiti dalla società partecipata venissero assoggettati a ritenuta d'acconto e, tuttavia, tassati nel luogo di stabilimento della società madre. Per tali ragioni, la direttiva dispone che **gli utili percepiti dalla società madre vengano esentati da imposta** ovvero, in alternativa, venga ammessa in deduzione la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte del medesimo flusso di dividendi. Lo Stato della società figlia, in alternativa, esenterebbe da ritenuta alla fonte gli utili distribuiti.

E' di tutta evidenza che un siffatto meccanismo potrebbe condurre alcuni gruppi ad operare arbitraggi fiscali sfruttando le disarmoniche legislazioni nazionali. L'assenza di uniformità di trattamento dei finanziamenti ibridi, infatti, apre a fenomeni di doppia "non imposizione". Nel caso di specie, le rimesse su tali finanziamento possono essere ammesse in deduzione nello Stato Membro della filiale e allo stesso tempo esentate da tassazione nel luogo di stabilimento dell'ente percettore.

La proposta formulata dalla Commissione lo scorso 25 novembre, si sostanzia nella revisione

della clausola anti-abuso attualmente contenuta della direttiva madre-figlia e considerata inadeguata e eccessivamente farraginosa per affrontare risolutivamente condotte evasive di tale portata. L'approccio scelto è stato, quindi, quello di **negare la possibilità alla società madre di esentare da tassazione i dividendi percepiti, nella misura in cui tali somme vengano ammesse in deduzione nello Stato di residenza della filiale**. In termini diversi, sarebbe fatto obbligo alle imprese transfrontaliere di assoggettare a tassazione i flussi di utili in entrata se portati in deduzione in altro Stato della comunità. Tale approccio riflette il principio di proporzionalità elaborato dalla Corte di Giustizia Europea e recepisce gli indirizzi generali della Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, contenuta nell'*Action plan* contro frode e evasione fiscale, adottato dalla Commissione il 6 dicembre 2012.

Tali schemi evasivi erano peraltro già stati oggetto di un rapporto pubblicato dall'OCSE, *Hybrid Mismatch Agreements: Tax Policy and Compliance Issues*, dedicato alla pianificazione fiscale aggressiva realizzata per il tramite dei strumenti finanziari e strutture “ibride”.

I 28 paesi della Comunità sono ora chiamati ad esprimersi sulla proposta di revisione licenziata dalla Commissione europea, entro il 31 dicembre 2014.

Negli anni più recenti, la complessità e gli intrecci delle transazioni internazionali tra operatori economici, soprattutto di maggiori dimensioni, richiedono alla legislazione fiscale continui e pregnanti sforzi di adeguamento delle disposizioni che regolamentano le operazioni transfrontaliere. Disegni artificiosi realizzati per erodere base imponibile, costituiscono un ostacolo al principio base cui si ispira la comunità europea, ovvero la creazione di un mercato interno regolato da concorrenza e da efficienza nell'allocazione delle risorse, inficiano il presupposto di equità di trattamento tra imprese multinazionali e piccole medie imprese operanti sul territorio. E' ancora inconfondibile che la creazione di una base legislativa comune in materia fiscale sia stato considerato da più parti limitativo della sovranità dei singoli Stati. La presunzione di indipendenza delle legislazioni nazionali, come osservato dalla stessa Commissione, conduce a effetti depauperativi sempre più consistenti che possono trovare risoluzione solo nel consolidamento di una prassi comunitaria e nella implementazione di una piattaforma legislativa integrata.

ACCERTAMENTO

Studi evoluti, raffinatezza e sportività

di **Giovanni Valcarenghi**

La recente diffusione di una sentenza in tema di **studi di settore** ([CTR Milano, sezione staccata di Brescia, n. 212 del 26 luglio 2013](#)), ci permette di tornare sul punto del corretto rapporto collaborativo tra Agenzia delle entrate e contribuente e sul **concetto di “sportività”**.

Per comprendere l'innesto del ragionamento, si consideri che una società, accertata sulla base dei **maggiori risultati dello studio di settore rispetto al dichiarato**, è risultata **soccombente in CTP**, nonostante avesse argomentato la propria difesa, per il semplice motivo di **non essersi presentata al contraddittorio con l'ufficio**. Ci viene da dire che la conclusione dei giudici pare un tantino affrettata, visto che si legge che la società aveva presentato **istanza di autotutela, rigettata dall'ufficio**.

Infatti, appellando la sentenza, la società ribadisce la propria convinzione, sostenendo che lo studio di settore utilizzato per l'accertamento **non collocava correttamente il contribuente nel cluster** (figurava essere una impresa specializzata in impianti elettrici, anziché in impianti antiintrusione e antincendio), come a dire che il conteggio proposto dal *software* fosse relativo ad un contribuente svolgente un mestiere diverso. Invece, utilizzando la versione evoluta dello studio di settore, l'attività veniva correttamente colta.

La decisione della CTR, molto semplicemente, riscontra che il giudice di primo grado aveva completamente omesso la valutazione di tale circostanza e, per conseguenza, ritiene la sentenza appellata non motivata ed **accoglie il gravame del contribuente**.

Riscontrano, peraltro, i giudici che il medesimo contribuente, per un precedente periodo di imposta, aveva **definito un avviso di accertamento** (in adesione) con la medesima Agenzia, proprio utilizzando le **risultanze dello studio di settore evoluto**; pertanto, poiché nessuno ha contestato che il mestiere prevalente fosse quello indicato dal contribuente (allegazione e mancata contestazione), significa che quella era la realtà processuale da considerare.

Ci si pronuncia anche sulle spese, scegliendo la via della compensazione, per avere manifestato la società un **atteggiamento non collaborativo**, non avendo partecipato all'invito al contraddittorio. Tale mancanza di collaborazione, di fatto, l'avrebbe **esposta alla mancata soddisfazione della condanna delle spese** a carico dell'ufficio.

Il tema della raffinatezza degli studi evoluti rispetto ai precedenti appare molto di attualità in

questo periodo; infatti, poiché le risultanze di Gerico evoluto spesso conducono a valori più modesti rispetto alle versioni precedenti, l'Agenzia sostiene l'**impossibilità di una applicazione retroattiva del nuovo strumento**, in quanto il medesimo sarebbe stato elaborato in periodi già interessati dalla crisi.

Il tema della sportività, al riguardo, attiene il mancato equilibrio nel sostenere questa tesi, per il semplice fatto che, quando si sposa un criterio, quello deve essere **utilizzato nel bene e nel male**. Si è sempre omesso di considerare due questioni.

1. La prima attiene l'**anno di riferimento delle informazioni utilizzate per la elaborazione dello studio**: una revisione del 2011, ad esempio, potrebbe essere fondata su informazioni del 2008, per tacere del fatto che parte del modello dello studio rimane ancorato a valori precedenti.
2. La seconda circostanza attiene i **correttivi anticrisi**: se ci è stato detto che quelli sono gli elementi che riflettono la difficoltà economica, non vi dovrebbero essere ostacoli ad utilizzare il risultato di Gerico solo depurato degli stessi correttivi.

Anche per il contribuente va richiamato il **concepto della sportività**, che può essere riassunto con uno *slogan*: partecipare sempre alle danze, anche se non si è provetti ballerini. Il contraddittorio è davvero fase determinante nella nuova era dell'accertamento, dunque vale proprio la pena di non farselo scappare. **La partecipazione attiva potrebbe generare effetti positivi** sulla condanna al pagamento delle spese (qui l'invito alla sportività è rivolto ai Giudici).

Quali sono, allora, i richiami agli attori della fase accertativa? **Più partecipativi, più equilibrati e più sportivi.**