

Edizione di martedì 22 settembre 2015

RISCOSSIONE

[Riscossione e Legge Delega: ancora un difetto di trasparenza](#)

di Giovanni Valcarenghi

DICHIARAZIONI

[Opzione per la trasparenza: società esistenti all'1.1.15 e neocostituite](#)

di Federica Furlani

CONTENZIOSO

[Onere della prova e abuso del diritto nel D.Lgs. 128/2015](#)

di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE INDIRETTE

[I contratti a canone concordato: è utile richiamare la convenzione?](#)

di Leonardo Pietrobon

ACCERTAMENTO

[Condizioni di accesso al regime premiale](#)

di Sandro Cerato

RISCOSSIONE

Riscossione e Legge Delega: ancora un difetto di trasparenza

di **Giovanni Valcarenghi**

Il decreto attuativo della legge delega in tema di **riscossione** contiene, a parere di chi scrive, taluni interventi di **dubbia utilità** per il contribuente che, al contrario, riflettono un chiaro sbilanciamento a favore dell'Amministrazione finanziaria, correndosi così il rischio evidente di impedire che, sulle questioni importanti, si possa davvero realizzare quel tanto auspicato **rapporto paritetico** tra Amministrazione e contribuente.

Per comprendere meglio gli spunti critici di cui sopra, appare necessario rammentare il contenuto della Legge 228/2012 ed, in particolare, l'articolo 1, commi 538 e seguenti; si tratta della possibilità, per il contribuente raggiunto da un atto di riscossione di Equitalia, di manifestare le proprie perplessità esigendo una risposta dall'ente, in difetto della quale poteva addirittura giungersi alla caducazione della pretesa.

Su tale norma interviene il decreto attuativo della riscossione, apportando talune modifiche che non possono essere condivise.

Le modifiche possono essere così riassunte:

- Innanzitutto, **si accorcia il termine entro il quale è possibile manifestare le proprie doglianze**, prevedendosi che le medesime possano essere trasmesse, a pena di decadenza, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto, e non più entro 90 giorni (senza che fosse precisata la sorte del ritardo) come in precedenza. Tale modifica potrebbe essere considerata coerente, se si considera che i 60 giorni coincidono con la scadenza del pagamento della cartella esattoriale;
- in secondo luogo, e qui sta l'intervento che merita la maggiore critica, **si limitano in modo indebito le motivazioni (tassative) al ricorrere delle quali si può attivare la procedura**. Restano, infatti: a) la prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo; b) l'esistenza di un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore; c) la presenza di una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; d) la presenza di una sospensione giudiziale, oppure di una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte; e) l'esistenza di un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore. Viene invece abrogata la lettera f), nella quale veniva prevista l'ipotesi di **"qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso"**. E qui si può dolersi, per il semplice fatto che le precedenti ipotesi rappresentano dei sacrosanti

diritti del contribuente a vedere annullata la pretesa, in quanto aventi natura oggettiva. Diversamente, l'ipotesi residuale abrogata poteva accogliere, come pareva corretto dovesse essere, altre motivazioni di natura giuridica che riguardavano il rapporto con l'ente creditore. Così operando, invece, si preclude la possibilità di censura al contribuente, e ciò rappresenta un inspiegabile peggioramento della situazione già esistente; bisogna invece ricordare che, così come il fisco può avanzare una pretesa infondata, anche al contribuente dovrebbe poter essere ammesso di attivare apposite procedure per bloccarla;

- la procedura ante modifiche prevedeva l'obbligo, per l'ente creditore, di comunicare entro 60 giorni dall'attivazione della richiesta di chiarimento, l'esito dell'analisi. Ora, la norma modificata elimina il termine suddetto, che in precedenza era ritenuto **non perentorio**. Diversamente, andava ben ritenuto che, ove l'ente adito non si fosse pronunciato nei termini, il contribuente poteva (e doveva) ricevere apposita tutela dall'ordinamento, essendo pendente il suo diritto ad ottenere una risposta ad una specifica istanza. Inoltre, la norma modificata sancisce che, sino alla risposta dell'Ente, resta sospeso il termine dell'articolo 53, comma 1, del DPR 602/1973, vale a dire la perdita di efficacia del pignoramento, ove effettuato (quindi, eliminato il termine, si resta in balia della efficienza dell'ufficio, e ciò pare concettualmente sbagliato, così come è concettualmente sbagliato il solo poter pensare che esista un termine ordinatorio e non perentorio!);
- si precisa che la **reiterazione** della richiesta non è ammessa ed, in ogni caso, non determina la sospensione delle iniziative finalizzate alla riscossione.

Fatto questo excursus, si spera che il lettore possa condividere il tono critico del commento, in quanto si è agito (certamente su istanza dell'amministrazione) esclusivamente per sterilizzare uno strumento che si è rivelato molto efficace, sia pure se poco conosciuto ed utilizzato dal contribuente.

Infatti, non vi era nulla di più sensato se non la possibilità di rimuovere una pretesa (magari infondata) in modo del tutto:

- libero;
- veloce;
- non dispendioso;
- ribaltando l'onere del controllo sul soggetto che presume di vantare un credito.

Diversamente, la Legge Delega, nonostante lo spirito della medesima fosse quello di semplificare e rendere più equo il sistema tributario, **interviene ad esclusivo vantaggio dell'amministrazione**, forse per tacitare le lamentele di qualche ufficio che si trovava a dover rendere conto del proprio operato.

Qualcuno potrebbe pensare che vi sono, come in effetti è, strumenti alternativi per richiedere la revoca della pretesa, come ad esempio l'autotutela; la differenza abissale, tuttavia, risiedeva nel fatto che la procedura in analisi (prima che venisse "azzoppata") consentiva di ottenere in

tempi certi e rapidi una legittima risposta, diversamente dalle altre procedure.

In questo caso, dunque, **giudizio negativo** sull'intervento del Legislatore.

DICHIARAZIONI

Opzione per la trasparenza: società esistenti all'1.1.15 e neocostituite

di **Federica Furlani**

Come noto, l'art. 16 del D.Lgs. 175/2014 (c.d. decreto semplificazioni) ha disposto che, dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014**, l'esercizio dell'**opzione** e il **rinnovo** relativamente al regime di trasparenza fiscale di cui all'art. 116 Tuir (ma anche consolidato fiscale e tonnage tax) deve essere effettuato direttamente con la dichiarazione modello Unico presentata nel **periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione**, e non più con l'apposita comunicazione da presentarsi entro la fine del primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione stessa (quindi entro il 31.12 per le società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

Ricordiamo che il regime della trasparenza fiscale, già previsto per le società di persone, è un sistema in base al quale il reddito della società non è tassato in capo alla società stessa, ma gli utili o le perdite si imputano a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso, a prescindere dall'effettiva percezione.

Per procedere all'opzione per la trasparenza, la società deve in ogni caso aver acquisito il previo consenso da parte dei soci della società, mediante lettera raccomandata con ricevuta di ritorno inviata alla partecipata.

Chi intende aderire al regime di trasparenza a decorrere dal 2015, deve comunicarlo nel **modello Unico SC 2015** (da trasmettere **entro il prossimo 30 settembre**), che si è dotato di un nuovo quadro, il **quadro OP**, dedicato proprio alle comunicazioni per i regimi opzionali, di cui la sezione III è dedicata al regime in commento.

Questa nuova modalità di comunicazione dell'opzione ha fatto emergere il problema circa la possibilità di optare per il regime di trasparenza a partire dal primo periodo di imposta per le **società costituite nel corso del 2015 e per le società di persone trasformate in società di capitali nel corso del 2015**, alla luce del fatto che tali soggetti non sono tenuti a presentare il modello Unico SC 2015.

La questione è stata recentemente risolta con la **Risoluzione 14 settembre 2015, n. 80/E**, che ha accolto la richiesta di una società di capitali, appena trasformatasi in una società di persone, di poter usufruire dell'opzione del regime di tassazione per trasparenza previsto dall'art.116 del Tuir, così come modificato dal D.lgs.175/2014.

La motivazione di tale concessione sta nel fatto che all'interno della **relazione illustrativa allo schema del D.Lgs.175/2014** *“non emerge alcuna volontà, in riferimento al loro primo anno di imposta, di escludere dall'applicazione dell'opzione le società neo-costituite o trasformate”*.

Di conseguenza i soggetti interessati, siano essi società neocostituite o trasformate nel corso del 2015, possono optare per il **regime di trasparenza per il triennio 2015-2017 utilizzando la vecchia modalità**, ossia a mezzo del **modello di comunicazione dell'esercizio dell'opzione approvato con provvedimento del 4 agosto 2004**, da presentare però entro il termine di presentazione della dichiarazione, quindi **entro il 30 settembre** e non più entro il 31 dicembre.

Nella risoluzione in esame l'Agenzia segnala inoltre che è in corso di **predisposizione un modello “Comunicazioni per regimi Tonnage tax, Consolidato e Trasparenza”** da utilizzare:

- **in caso di comunicazioni diverse dall'opzione**, come ad esempio nell'ipotesi di perdita di efficacia o interruzioni del regime o, nel caso di consolidato, variazioni del gruppo. Ricordiamo infatti che nel quadro OP del modello Unico è prevista esclusivamente la possibilità di comunicare l'opzione, la revoca e la conferma per la trasparenza;
- quando **non è possibile utilizzare il modello Unico**, ovvero in caso di società neocostituite o trasformate nel corso del periodo di imposta.

Resta non risolto il caso di società costituite dopo la scadenza del termine di presentazione del modello Unico, ovvero costituite tra il **1° ottobre e il 31 dicembre 2015**, che intendono optare per il regime di trasparenza.

Alla luce della volontà espressa nella relazione illustrativa allo schema del D.Lgs.175/2014 sopra riportata, si dovrebbe ritenere possibile utilizzare la vecchia modalità e quindi il vecchio modello di comunicazione (Provvedimento 4.8.2004) da trasmettere **entro la fine del 2015**.

CONTENZIOSO

Onere della prova e abuso del diritto nel D.Lgs. 128/2015

di **Luigi Ferrajoli**

L'articolo 1 del D.Lgs. n.128 del 05.08.2015, entrato in vigore il 02.09.2015, rubricato *"disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"*, contiene una specifica disciplina dell'abuso del diritto, disponendo, da un lato, l'abrogazione dell'art.37-bis d.P.R. n.600/73 e, dall'altro lato, l'introduzione dell'art.10-bis alla L. n.212/00 (Statuto dei diritti del contribuente), che individua i presupposti dell'abuso del diritto.

Il nuovo articolo 10-bis della L. n.212/00 individua i connotati dell'istituto nei primi tre commi, specificando:

- la definizione di abuso del diritto: *"configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"* (comma 1);
- gli elementi costitutivi, ovvero l'assenza di sostanza economica ossia *"i fatti, gli atti e i contratti, anche fra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"* (comma 2, lett. a) e la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti ossia *"benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"* (comma 2, lett. b);
- l'esimente costituita dalle *"valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"* (comma 3).

I commi da 5 a 11 sono, invece, dedicati alle norme procedimentali e riguardano:

- l'obbligatorietà, a pena di nullità dell'accertamento, del contraddittorio preventivo con la richiesta di chiarimenti al contribuente e la possibilità di proporre interpello prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione fiscale;
- l'obbligo di motivazione specifica dell'atto di accertamento (a pena di nullità) in relazione alla condotta abusiva, alle norme ed ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente in sede di contraddittorio;
- la specificazione che l'onere della prova circa la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, grava sull'amministrazione finanziaria, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare la sussistenza dell'esimente delle *"valide ragioni extrafiscali"*;
- – la sospensione della riscossione delle maggiori imposte e degli interessi in caso di ricorso, che potranno essere riscossi ai sensi dell'art. 68 d.lgs. n. 546/92 solo dopo la sentenza di primo grado che non abbia annullato l'avviso di accertamento;

- la tutela dei terzi di buona fede che possono chiedere (entro un anno da quando l'accertamento è divenuto definitivo) il rimborso delle imposte pagate a seguito di operazioni abusive i cui vantaggi sono stati disconosciuti dal Fisco nei limiti delle imposte effettivamente riscosse.

La nuova norma contenuta nell'art.10-bis della L. n.212/00 contiene, quindi, una disciplina specifica, oltre che dell'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di motivare in modo rigoroso l'accertamento circa la sussistenza della condotta abusiva, anche dell'onere processuale della prova, chiarendo che è l'Ufficio a dovere dimostrare i presupposti della condotta abusiva incombendo sul contribuente – una volta che il Fisco abbia fornito la prova dell'elusione – dimostrare la sussistenza dell'esimente delle valide ragioni extrafiscali.

Pertanto, quando l'Amministrazione finanziaria contesta l'elusione fiscale e accerta l'inopponibilità dei vantaggi che il contribuente si sia assicurato, essa deve calare la propria pretesa impositiva nella disciplina riguardante il procedimento. Ciò significa che l'elusione deve essere argomentata in modo chiaro, spiegando le ragioni per le quali si recupera la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella elusiva e, segnatamente, indicando l'operazione congrua, vale a dire l'operazione che il contribuente non ha realizzato ma che avrebbe dovuto realizzare.

Conformemente all'orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 6226/2015) la nuova norma, specificando quali debbono essere i contenuti della motivazione e della prova dell'atto impositivo, impone all'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare il disegno elusivo inteso come spiegazione del fenomeno elusivo oltre che dimostrazione dei fatti sui quali tale fenomeno è fondato. Lo schema differenziale di tassazione del fenomeno elusivo (differenza fra imposta gravante su operazione elusa e quella gravante su operazione elusiva) si traduce, ai fini della prova, nell'onere dell'Ufficio di spiegare al contribuente l'operazione alternativa, più lineare rispetto a quella concretamente effettuata, che il egli avrebbe dovuto adottare per evitare la contestazione del comportamento assunto.

IMPOSTE INDIRETTE

I contratti a canone concordato: è utile richiamare la convenzione?

di **Leonardo Pietrobon**

È noto che, secondo quanto stabilito dall'articolo 2, comma 1 L. n. 431/1998, i contratti di locazione per gli immobili abitativi possono essere stipulati in **forma libera** con un vincolo di durata di 4 anni, prorogabile di altri 4 anni (4+4), motivo per cui assumo la denominazione di **"contratti a canone libero"**, oppure, in alternativa, in base alle disposizioni di cui al **successivo comma 3** della stessa disposizione normativa, secondo cui è possibile stipulare contratti **"convenzionati" (o concordati)** nei quali la durata è **di 3 anni, prorogabile di altri 2 anni (3+2)**.

Sotto il profilo sostanziale, si tratta di un **contratto-tipo definito sulla base di accordi locali** negoziati tra le organizzazioni della proprietà e degli inquilini (tali accordi derivano dalla convenzione quadro a livello nazionale di cui al Decreto Interministeriale 30.12.2002). In particolare **gli accordi locali determinano un valore minimo e massimo del canone**, in base ad una serie di **parametri** tra i quali la **tipologia**, lo **stato di manutenzione** dell'alloggio, gli **spazi comuni, eccetera**. Possono essere individuati canoni differenziati per **zone omogenee del territorio comunale**. Le parti determinano il canone all'interno di tali valori. Generalmente il contenuto degli accordi sottoscritti a livello territoriale è reperibile sul sito internet del Comune interessato.

In mancanza degli accordi locali è possibile utilizzare l'accordo di un Comune limitrofo demograficamente simile. Se invece gli accordi non sono aggiornati al D.M. 30.12.2002 devono essere adeguate le fasce di oscillazione in base all'intera variazione ISTAT.

Nell'ambito applicativo delle agevolazioni previste dall'articolo 8 della legge n. 431/1998, rientrano unicamente le **unità immobiliari concesse in locazione** a canone convenzionale sulla base di appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative a livello nazionale **situate nei comuni di cui all'articolo 1 del decreto legge 30.12.1988, n. 551**. In particolare, si tratta degli immobili situati:

- **nei comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché nei comuni confinanti con gli stessi;**
- **negli altri comuni capoluoghi di provincia;**
- **nei comuni di cui alla delibera CIPE 13.11.2003**, pubblicata nella G.U. n. 40 del 18.2.2004, non compresi nei punti precedenti;
- **nei comuni della Campania e della Basilicata** colpiti dagli eventi tellurici dei primi anni

ottanta.

L'aspetto "principale" del contratto concordato è rappresentato, quindi, dalla **convenzione stabilita a livello comunale**. La questione a questo punto è stabilire se **tale accordo deve essere richiamato nel corpo del contratto di locazione** o se, in modo estremamente semplice, è **sufficiente assumere un "comportamento" contrattuale identico a quello dei contratti liberi**, in cui le parti generalmente si limitano a richiamare l'importo del canone di locazione.

La soluzione a tale problematica è da ricercarsi prevalentemente negli **effetti fiscali di un contratto di locazione**, sia per quanto concerne la registrazione del contratto e sia per quanto riguarda gli aspetti dichiarativi.

I contratti convenzionati o a canone concordato godono di particolari **agevolazioni fiscali** che sono **riconosciute al locatore**, quali:

- nel caso di **tassazione ordinaria**, il reddito imponibile, individuato quale maggiore importo tra canone di locazione (ridotto del 5%) e **la rendita catastale rivalutata del 5%, è ridotto del 30%**;
- nel caso di applicazione del **regime della cedolare secca**, **l'aliquota di tassazione è stabilita nella misura del 10%** (dal 2018 nella misura del 15), anziché quella **ordinaria del 21%**.

Le **agevolazioni all'inquilino** per l'abitazione principale (detrazione pari a € 496/248 fino a un reddito complessivo di € 15.494/30.987) **spettano invece a prescindere dal comune di ubicazione dell'immobile**.

Oltre all'individuazione della **collocazione dell'immobile** ciò che appare utile quindi per una corretta imposizione è **l'indicazione nel contratto di locazione della convenzione locale**, al fine di avere un **immediato riscontro** circa la corretta determinazione del canone di locazione e di conseguenza della legittima spettanza delle "agevolazioni" fiscali di cui sopra.

A mero titolo esemplificativo, si ritiene che una **dicitura nel contratto di locazione** come di seguito riportata, oltre che **all'eventuale allegazione della convenzione locale**, possa essere un'ottima ed immediata soluzione agli eventuali dubbi che potrebbero sorgere:

– ipotesi a): *"Il canone annuo di locazione, secondo quanto stabilito dall'Accordo locale definito tra e depositato il presso il Comune di, è così determinato: il conduttore si obbliga a corrispondere nel domicilio del locatore ovvero a mezzo di bonifico bancario, ovvero....., in n. rate eguali anticipate di euro ciascuna, alle seguenti condizioni:"*

Nel caso in cui l'Accordo territoriale di cui al presente punto lo preveda, il canone viene aggiornato ogni anno nella misura contrattata del, che comunque non può superare il 75% della variazione Istat";

– ipotesi b): “il canone annuo di locazione, secondo quanto stabilito dal decreto di cui all’articolo 4, comma 3, della legge n. 431/1998, è convenuto in euro, importo che il conduttore si obbliga a corrispondere nel domicilio del locatore ovvero a mezzo di bonifico bancario, ovvero....., in n. rate eguali anticipate di eurociascuna, alle seguenti date

Nel caso in cui nel predetto decreto sia previsto, il canone è aggiornato annualmente nella misura contrattata del, che comunque non può superare il 75% della variazione Istat”.

ACCERTAMENTO

Condizioni di accesso al regime premiale

di **Sandro Cerato**

Alla luce dell'imminente scadenza per la presentazione dell'Unico, è bene ricordare che tra i vantaggi che può comportare la scelta di **adeguarsi al dato puntuale risultante dall'applicazione degli studi di settore**, vi è quello di potersi avvalere del regime premiale introdotto dall'art. 10, co. 9 e 10, del D.L. 06.12.2011 n. 201, applicabile ai contribuenti che risultano congrui (anche per effetto di adeguamento) e coerenti agli studi di settore.

Il **regime premiale** è fruibile dai soggetti "potenzialmente" accertabili sulla base degli studi di settore: restano esclusi, quindi, dal regime in esame, tutti quei contribuenti che presentano **cause di inapplicabilità o di esclusione**, compresi quelli nei cui confronti lo strumento accertativo non si rende applicabile ai sensi del DM 11.2.2008 (C.M. 16.3.2012 n. 8).

L'attuazione della norma – con relativi termini differenziati di accesso alla disciplina (tenuto conto del tipo di attività svolta dal contribuente) – è demandata ad uno specifico provvedimento direttoriale che individua gli studi di settore ammessi al regime premiale in questione. Per il **periodo d'imposta 2014**, il provvedimento 9 giugno 2015, prot. 78324, ha individuato **157 studi di settore ammessi ai benefici premiali**, confermando tuttavia **l'esclusione di tutti gli studi di settore previsti per i professionisti**, in quanto per questi ultimi la funzione di stima utilizzata dall'Amministrazione Finanziaria *"nel valorizzare le prestazioni rese non riesce a cogliere appieno i possibili casi di omessa fatturazione"*.

Per poter **beneficiare delle agevolazioni**, occorre che il contribuente abbia **regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati** rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti quelli previsti. Il **requisito della fedeltà ai dati dichiarati** non è però così semplice da rispettare, a causa delle numerose informazioni richieste (e delle varie opzioni di compilazione e modalità di esposizione possibili) che potrebbero indurre in errore anche il contribuente più attento e diligente. Per le suddette ragioni, l'Agenzia delle Entrate (Provvedimento direttoriale del 9 giugno 2015, prot. 78324) ha precisato che **l'accesso al regime premiale** non è impedito ove siano stati commessi errori o omissioni nella compilazione dei modelli degli studi di settore di dati che non comportano la modifica:

- dell'assegnazione ai cluster;
- del calcolo dei ricavi o dei compensi stimati;
- del posizionamento rispetto agli indicatori di normalità e di coerenza, a fronte delle risultanze dell'applicazione degli studi di settore sulla base dei dati veritieri.

Pertanto, eventuali **differenze rispetto all'assegnazione del cluster**, alla stima dei ricavi o dei

compensi o al posizionamento rispetto agli indicatori, potrebbero pregiudicare l'accesso al regime premiale in argomento e ciò anche laddove gli scostamenti non dovessero impattare sull'eventuale stima di **"congruità e coerenza"** della posizione del contribuente effettuata da Gerico. Al ricorrere di tale ipotesi, infatti, l'accesso al regime premiale sarebbe comunque precluso, stante il mancato rispetto del requisito della *"fedeltà dei dati dichiarati"*.

Per accedere al **regime premiale** in argomento è altresì necessario che, sulla base dei dati indicati, la posizione del contribuente risulti **congrua e coerente** con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore applicabile: un risultato di incoerenza rispetto a tali indici potrebbe precludere *"ab origine"* l'accesso al regime premiale in argomento, anche in caso di **normalità agli indicatori di normalità economica**. Sul punto, va segnalato che **la congruità può essere conseguita anche a seguito di adeguamento** e che, qualora il contribuente applichi due diversi studi di settore, la congruità deve sussistere per entrambi gli studi. Per quanto riguarda la **coerenza agli studi di settore**, questa deve sussistere per tutti gli indicatori di coerenza e di normalità economica previsti dallo studio di settore applicabile: nel caso in cui il contribuente applichi due diversi studi di settore, la coerenza deve sussistere per entrambi gli studi.

È tuttavia importante ribadire che, gli **effetti "premiali"** appena descritti partono dall'assunto che gli studi di settore siano stati compilati in maniera fedele e veritiera da parte del contribuente, pena la decadenza di tutti i benefici e la **possibile attivazione dell'accertamento induttivo** ai sensi del citato art. 39, co. 2, lett. d-ter), dpr 600/73. Sul punto, si rammenta che quest'ultima disposizione riconosce la possibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate di effettuare l'accertamento induttivo qualora:

- il modello studi di settore non sia allegato;
- siano indicate cause di esclusione o inapplicabilità dagli studi non sussistenti;
- il modello studi di settore sia compilato in maniera infedele.

La **condizione di infedele compilazione del modello studi** sussiste qualora si verifichi uno scostamento superiore al 15%, o comunque maggiore di Euro 50.000, tra i ricavi/compensi risultanti dal calcolo degli studi con dati corretti e quelli con i dati dichiarati: lo scostamento in parola non è richiesto, invece, quando il modello studi di settore non è allegato, oppure sono state indicate cause di esclusione o inapplicabilità dagli studi non sussistenti.

Ad ogni modo, non può essere sottaciuto che la **compilazione di uno studio di settore in modo veritiero e corretto** rappresenta, secondo i più recenti orientamenti della giurisprudenza di merito, una causa ostativa all'attivazione dell'accertamento induttivo, in quanto **l'impianto contabile** non può essere considerato inattendibile (CTP di Milano n. 732/47/14 del 14 maggio 2014 e della CTP di Salerno n. 3335/10/14 del 29 luglio 2014). Secondo i Giudici Milanesi, infatti, la **ricostruzione dei ricavi**, applicando le medie dei ricarichi applicati nel settore di appartenenza del contribuente, può risultare corretta solo quando la difformità rispetto al ricarico praticato dal contribuente raggiunge livelli importanti, altrimenti non è possibile procedere nei confronti di soggetti che oltre a presentare una **contabilità regolare**, sono

soprattutto congrui e coerenti alle risultanze degli studi di settore. Dello stesso avviso anche i giudici della CTP di Salerno, i quali confermano che il ricorso all'accertamento induttivo è consentito quando i **maggiori ricavi ricostruiti in forza della percentuale di ricarico** si discostano notevolmente da quelli dichiarati, con conseguente inattendibilità delle scritture contabili. In buona sostanza, dalle sentenze riportate emerge che pur essendo gli studi di settore una presunzione semplice nell'ambito dell'accertamento, è altrettanto vero che gli stessi possono essere utilizzati anche a favore del contribuente, il quale può fare "pesare" la congruità al fine di ridurre la portata presuntiva di altre tipologie di accertamento.