

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.