

ACCERTAMENTO

Il “premio” per chi presenta lo studio congruo e coerente

di Luca Caramaschi

Come accennato nel [precedente contributo sul tema](#), l'accesso al **regime premiale** introdotto dall'articolo 10, comma 9, del D.L. n. 201/2011, si realizza al verificarsi di condizioni che – oltre al raggiungimento del livello puntuale di congruità - presentano particolari insidie che andremo di seguito ad esplicitare: stiamo parlando del raggiungimento della **coerenza** in tutti i suoi aspetti nonché della veritiera (o “fedele”) compilazione del modello studi di settore.

La ricerca della “coerenza”

Il requisito che rende maggiormente difficoltoso l'accesso al regime rimane quello legato agli indicatori di **coerenza**. Per accedere al regime premiale, infatti, l'esito di regolarità va conquistato per tutti gli indicatori di coerenza e normalità economica previsti dallo studio. È quindi sufficiente il mancato allineamento anche di un solo indice per far saltare l'intero accesso al **regime premiale**.

Si consideri, inoltre, che nei casi in cui il contribuente:

- **consegu**e sia redditi di impresa che di lavoro autonomo, l'assoggettabilità al **regime** di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore deve sussistere per entrambe le categorie reddituali;
- applica due **diversi studi** di settore, la congruità e la coerenza deve sussistere per entrambi gli studi.

Preso atto che l'**anomalia** rispetto agli indici di coerenza è situazione che senza rimedio impedisce l'accesso al regime premiale, una questione ad oggi ancora irrisolta (almeno ufficialmente) è quella che attiene agli effetti di un'eventuale **incoerenza** rispetto agli indicatori di normalità economica.

Com'è noto, infatti, gli studi di settore operano due tipi di analisi: quella di coerenza e quella di congruità. In merito alla **coerenza** il sistema prevede due livelli di indicatori:

- quelli di normalità economica (gli INE di cui all'articolo 10-*bis*, comma 2, legge n.146/1998), il cui mancato allineamento si riverbera sul risultato di congruità;
- quelli di **coerenza** il cui riscontro, invece, non impatta sulla stima dei ricavi attesi.

Quando il contribuente non congruo si **adegua** al ricavo puntuale, prassi consolidata vuole che regolarizzi anche l'eventuale anomalia segnalata dagli INE. L'incoerenza sugli indici, invece, non è in alcun modo sanabile con l'adeguamento ai ricavi stimati dall'analisi di congruità. In detto contesto non semplice, quindi, si tratta di capire come si concilia il **regime premiale** previsto dall'articolo 10 del D.L. n.201/11, con l'analisi di congruità e di coerenza effettuata da Gerico.

Sulla questione vi è chi in dottrina sostiene che si potrebbe ragionevolmente attingere ai chiarimenti varati in passato dalle Entrate in tema di **società di comodo**. Il comma 1 dell'articolo 30 della legge n.724/1994, infatti, dispone l'esclusione da tale disciplina per le società che risultano congrue e coerenti rispetto alla stima operata dallo studio di settore di appartenenza. Sul punto la **circolare n. 9/E/2008**, al paragrafo 2.6, ha avuto modo di affermare che, per il riscontro del requisito della **coerenza**, occorre considerare solo gli indici diversi da quelli di normalità economica previsti dal D.M. 20.03.2007. Se tale impostazione venisse ribadita, confermerebbe che l'eventuale anomalia rispetto agli indicatori di normalità può essere sanata dal contribuente con l'adeguamento al "puntuale" in dichiarazione, mentre il naturale **disallineamento** rispetto agli indici di **coerenza** non può mai essere regolarizzato.

Sulla questione, peraltro, i provvedimenti sul **regime premiale** degli anni precedenti non sono stati particolarmente dirimenti. Si è affermato, infatti, che accedono al regime premiale i contribuenti soggetti agli studi di settore che nel periodo di imposta di riferimento risultano congrui e coerenti agli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione degli studi di settore e che la **coerenza** deve sussistere *"per tutti gli indicatori di coerenza economica e di normalità economica previsti dallo studio di settore applicabile"*. Tale passaggio si presta a due possibili interpretazioni:

- una fondata sul dato letterale del provvedimento, è che la mera constatazione dell'**incoerenza** (che sia riferita ad indici o indicatori a questo punto sarebbe del tutto ininfluyente), a prescindere da quale sia l'atteggiamento tenuto dal contribuente, sarebbe elemento di per sé sufficiente per rendere inoperante la disposizione **premile**;
- una (forse) più logica e razionale, è che l'eventuale adeguamento in dichiarazione del contribuente al "puntuale" possa "regolarizzare" l'eventuale incoerenza rispetto agli INE e quindi rendere accessibile il **regime premiale**.

La compilazione "fedele" dello studio di settore

L'ulteriore condizione per accedere al **regime premiale** consiste nel regolare assolvimento degli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando **fedelmente** tutti i dati previsti nel modello dichiarativo.

La correttezza sostanziale dei dati sussiste, comunque, anche nel caso di errori nella

compilazione dei modelli, laddove le irregolarità non comportino modifiche:

- nell'assegnazione ai **cluster**;
- nel calcolo dei ricavi o dei compensi stimati;
- nel **posizionamento** rispetto agli indicatori di normalità e di coerenza rispetto alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore sulla base dei dati veritieri.

Un'**interpretazione** rigida, sul punto, porterebbe ad affermare che piccole differenze rispetto all'assegnazione del *cluster*, alla stima dei ricavi o dei compensi o al posizionamento rispetto agli indicatori, potrebbero pregiudicare i benefici della norma **premiale**, anche laddove gli scostamenti non dovessero impattare sull'eventuale stima di "congruità e coerenza" della posizione del contribuente effettuata da Gerico.

Sul punto è intervenuta la **circolare n. 28/E/2015** delle Entrate affermando che il richiamo contenuto ai "*dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore*" esclude la rilevanza delle informazioni, contenute nella modulistica degli studi di settore, che **non partecipano** all'assegnazione ai *cluster*, alla stima di congruità e al calcolo degli indicatori di **coerenza** economica e di normalità economica. Per converso l'infedele compilazione di uno dei campi previsti nel modello che determini riflessi sulla percentuale di assegnazione ai *cluster* o sul risultato dell'elaborazione, comporta sempre e comunque la decadenza dai **benefici premiali** e ciò a prescindere se la sostituzione dei **dati infedeli** con quelli veritieri, comporti o meno una situazione di non congruità o di non coerenza agli indicatori.

La **posizione** assunta dalle Entrate pare, sul punto, particolarmente rigida, attesa l'elevata possibilità di commettere errori in perfetta **buona fede** nella gestione del modello, vista la mole di informazioni richieste. Sarebbe quindi auspicabile che l'Agenzia delle entrate ritenesse l'errore che non influenza il responso di congruità e coerenza dello studio, come irrilevante ai fini della verifica della "**fedeltà dichiarativa**", e quindi ritenesse verificato il presupposto per poter accedere al regime premiale previsto dal D.L. n. 201/2011.