
Il regime premiale da studi di settore: tanta forma e poca sostanza

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 3 Settembre 2015

da un'attenta lettura della norma risulta che il tanto decantato regime premiale per i contribuenti congrui e coerenti concede solo benefici formali in caso di controllo

Tanta forma e poca sostanza, questa è la sintesi che emerge leggendo l'interpretazione fornita dall'agenzia delle entrate con i provvedimenti attuativi del regime premiale e da ultimo con la circolare 28/2015.

L'agenzia delle entrate, in particolare, ha affermato che, la fedeltà nella compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, condizione normativa per l'accesso al regime premiale del decreto Monti, non sussiste nell'ipotesi per la quale le correzioni effettuate dall'ufficio in sede di accertamento generino un diverso risultato di congruità e coerenza anche se il contribuente, con i dati sostituiti dall'ufficio, conservi una corretta posizione rispetto ai livelli di congruità e rispetto alle relazioni di coerenza e di normalità economica.

Più precisamente, secondo le entrate, tenuto conto di quanto espresso dalla stessa agenzia con i provvedimenti attuativi, è possibile affermare che l'infedele compilazione di uno dei campi previsti nella modulistica degli studi di settore che abbia riflessi sull'assegnazione ai cluster, la stima di congruità o il posizionamento degli indicatori di coerenza e normalità comporta la decadenza dai benefici premiali previsti dal regime Monti.

Precisa l'agenzia delle entrate che, l'indicazione infedele dei dati preclude l'accesso ai benefici del regime premiale per il solo fatto che non è stata verificata una condizione che la legge ha posto come necessaria al fine di poter fruire di tali benefici, a prescindere se la sostituzione dei dati infedeli con quelli veritieri comporti una situazione di non congruità o di non coerenza agli indicatori.

Si tratta di un'interpretazione tutta formale che non tiene conto affatto della portata sostanziale e della ratio della norma che intende premiare, sotto il profilo dell'attività di controllo e accertamento, i contribuenti che, nella sostanza e a prescindere da errori irrilevanti ai fini della verifica della propria situazione produttiva rispetto a quella scrutinata mediante gli studi di settore, risultano correttamente posizionati e in linea con i comportamento economici ritenuti normali per il settore economico e il cluster di appartenenza.

Come già sostenuto nell'ambito del convegno organizzato da "il commercialista telematico", l'impianto normativo deve essere interpretato prioritariamente sotto il profilo sostanziale accordando i benefici

prescritti dalla norma ai contribuenti che nei fatti risultano congrui e coerenti. La ratio della norma, a differenza di quanto sostenuto dall'entrate, intende elevare, gli studi di settore, a strumento di controllo e accertamento prioritario e da preferire ai fini dell'individuazione di situazioni riconducibili a comportamenti fiscali anomali. In altre parole, il contribuente congruo e correttamente posizionato rispetto agli indicatori di coerenza e di normalità rappresenta un comportamento fiscale a bassissimo rischio di evasione ed è pertanto meritevole un'attività di controllo e di accertamento di minore intensità con esclusione di ogni diverso tipo di accertamento analitico induttivo.

L'impianto normativo afferma il principio della prioritaria rilevanza e affidabilità dei risultati generati dagli studi di settore rispetto ad altri strumenti di controllo e accertamento analitico induttivo che ex legge non sono quindi utilizzabili nei confronti dei contribuenti congrui e coerenti, laddove, ovviamente è razionalmente, tale congruità e coerenza risulti essere misurata con i dati fedelmente riconducibili alla situazione produttiva del contribuente.

Verificata quindi la presupposta condizione di accesso, (congruità e coerenza del contribuente sulla base di dati fedelmente riconducibili al medesimo), questi potrà fruire di tutti i benefici corrispondenti al regime premiale.

Più precisamente lo scrivente ritiene che, la condizione di fedeltà dei dati richiesta della norma non sia disposizione autonoma ma funzionale al regime premiale e non vuole rappresentare, quindi, una condizione a se stante. In parole povere il legislatore, con la lettera a) del comma 10 dell'articolo 10 del dl 201/2011, ha voluto unicamente affermare che condizione di accesso al regime è la verificata congruità e coerenza del contribuente sulla base di dati fedelmente rappresentativi della sua situazione produttiva.

La verifica di tale situazione comporta il diritto al regime premiale di accertamento.

L'interpretazione sostanziale fornita porta a conclusioni opposte rispetto a quelle formulate dall'agenzia delle entrate.

Diversamente da quanto sostenuto dall'amministrazione finanziaria, si ritiene che, il contribuente che, a seguito delle correzioni effettuate dall'agenzia delle entrate in sede di verifica sui dati strutturali e contabili comunicati con i modelli degli studi di settore, risulti in ogni caso e comunque in corretta posizione di congruità e coerenza, potrà fruire del regime di favore in sede di controllo.

È sulla base delle argomentazioni proposte e, non ultimo, sulla base dell'interpretazione normativa più sostanziale che formale (secondo i corretti criteri indicati dalla giurisprudenza europea) che non si condivide la lettura prettamente formale (e neanche tanto corretta) dell'agenzia delle entrate che pare destinata ad aprire un durissimo scontro tra contribuenti e amministrazioni locali.

LE NORME DEL REGIME PREMIALE

Di seguito si propongono, in estratto, le norme che disciplinano il regime premiale da studi di settore.

L'impianto normativo è costruito su due commi, nei quali nel primo (comma 9) è individuata la prima condizione di accesso coincidente con la dichiarazione di ricavi congrui anche a seguito di adeguamento espresso nel dichiarativo, mentre nel secondo (comma 10) sono individuate le ulteriori condizioni: la fedeltà dei dati ai fini della verifica della congruità e la corretta posizione del contribuente rispetto gli indicatori di coerenza e normalità economia.

“9. Nei confronti dei contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, ai sensi dell'articolo 10, della legge 8 maggio 1998, n. 146, che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi medesimi:

a) sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

b) sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633; la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;

c) la determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato.

10. La disposizione di cui al comma 9 si applica a condizione che:

a) il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;

(Secondo l'agenzia delle entrate tale condizione è autonoma e implica la correttezza dei dati indicati dal contribuente non solo sotto il profilo sostanziale ma anche puramente formale).

b) sulla base dei dati di cui alla precedente lettera a), la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili”.

PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 9 GIUGNO 2015 E DEL 12 LUGLIO 2012

Ai fini degli adempimenti di cui al precedente punto 1.2, lettera d) (si legga punto a) del precedente comma 10) la fedeltà dei dati dichiarati risulta sussistere anche nel caso di 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;

- rispetto alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore sulla base dei dati veritieri.

ESTRATTO DALLA RECENTE CIRCOLARE 28/2015

È possibile quindi affermare che l'infedele compilazione di uno dei campi previsti nella modulistica degli studi di settore che abbia riflessi sull'assegnazione ai cluster, la stima di congruità o il posizionamento degli indicatori di coerenza e normalità comporta la decadenza dai benefici premiali previsti alle lettere a), b) e c) del comma 9 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011.

Si osserva, in merito, che la valenza della disposizione contenuta nella lettera a) del comma 10 del citato articolo 10 ha carattere autonomo rispetto sia a quella contenuta nella successiva lettera b), che prevede che "la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili", sia a quella di cui al precedente comma 9, che statuisce che per accedere al regime premiale è necessario essere congrui, anche a seguito di adeguamento, alle risultanze degli studi di settore.

L'indicazione infedele dei dati, di conseguenza, preclude l'accesso ai benefici del regime premiale per il solo fatto che non è stata verificata una condizione che la legge ha posto come necessaria al fine di poter fruire di tali benefici, a prescindere se la sostituzione dei dati infedeli con quelli veritieri comporti una situazione di non congruità o di non coerenza agli indicatori.

3 settembre 2015

Mario Agostinelli