

Tributi & Tributi

Due decreti ministeriali definiscono meglio il quadro della materia

Le novità degli studi di settore per il 2007

Approssimandosi i termini per il pagamento delle imposte sul reddito a saldo dell'anno 2007 e per l'invio telematico del relativo modello UNICO l'attenzione (e la preoccupazione) dei contribuenti e dei professionisti che li assistono nell'espletamento degli adempimenti tributari si rivolge, nuovamente, a "Gerico". Non stiamo parlando della cittadina della Palestina, che secondo la Bibbia, fu conquistata dagli Israeliti, dopo il passaggio del fiume Giordano, facendone crollare le mura col suono delle trombe. Più prosaicamente, trattasi del software attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria accerta la congruità dei ricavi e/o compensi dichiarati da imprenditori e liberi professionisti. Sono ancora vive nella memoria le vivaci proteste e le polemiche sollevate l'anno scorso dal mondo imprenditoriale e dalle categorie professionali contro il forte innalzamento dei livelli di congruità indotto dall'introduzione dei nuovi indicatori di normalità economica.

Di fronte alla "levata di scudi" dei contribuenti l'Amministrazione Finanziaria fu costretta ad un ripensamento che condusse ad un'applicazione degli

di Pier Federico Carrozzo



Pier Federico Carrozzo

indicatori meno rigida e automatica. Con i decreti ministeriali del 6.03.2008 (pubblicati nel supplemento straordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31.3.2008) e il provvedimento del 18.3.2008 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato definito il quadro degli "studi di settore" con i quali i contribuenti dovranno confrontarsi per il periodo d'imposta 2007. Le novità sono numerose e riguardano sia la valenza probatoria dello "studio di settore" come strumento di accertamento (con importanti riflessi,

quindi, sul rapporto tra Fisco e contribuente) sia gli aspetti operativi e metodologici che attengono alla compilazione dei relativi modelli contenuti nella dichiarazione dei redditi.

In via preliminare, si rileva che per l'anno 2007 gli "studi di settore" applicabili, con riferimento ai diversi settori economici di attività, sono 206. Nel loro ambito è possibile individuare tre distinte categorie:

- 68 studi "evoluti" (che sono stati oggetto di validazione da parte della Commissione degli esperti lo scorso 31.1.2008 e per i quali, come sarà più oltre evidenziato, si rendono applicabili i nuovi indicatori di coerenza);
- 134 studi "vecchi" (per i quali il funzionamento di "Gerico" rinvia ancora alle note tecniche e metodologiche utilizzate per l'anno precedente);
- 4 studi "monitorati" (la cui particolarità risiede nel fatto che le risultanze di "Gerico" non possono essere utilizzate direttamente ai fini accertativi ma solo come ausilio all'ordinaria attività di controllo fiscale).

Fatta tale premessa, si conduce una rassegna sintetica delle novità di maggiore rilievo.



L'eliminazione dell'obbligo di annotazione separata

Con il Decreto 11.2.2008 (pubblicato sulla G.U. n. 56 del 6.3.2008) sono stati eliminati gli obblighi di annotazione separata per i soggetti "multiattività" ovvero per i contribuenti esercenti due o più attività d'impresa ricadenti in "studi di settore" diversi. Con la soppressione della modulistica per l'annotazione separata e di "Gerico AS" si assiste ad una oggettiva semplificazione degli adempimenti cui tali tipologie di imprese erano, fino all'anno scorso, assoggettate (adempimenti, talvolta, gravosi a causa della difficoltà di imputare e riferire alle distinte attività i dati contabili ed extra-contabili ad esse relativi).

Per le imprese "multiattività" è previsto che, a decorrere dall'anno 2007:

- viene comunque mantenuto l'obbligo di annotare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate (incluse quelle ad aggio o ricavo fisso);

- gli "studi di settore" si applicano ai contribuenti che, con carattere di prevalenza in termini di ricavi, svolgono un'attività "studiata";
- gli "studi di settore" non possono essere utilizzati ai fini accertativi (ma soltanto per la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo con i criteri ordinari) qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativamente alle attività "secondarie" (o non prevalenti) superi il 20% del totale dei ricavi (percentuale che, a regime, viene elevata al 30%).

Nella pratica, l'impresa "multiattività", dopo aver individuato i ricavi riferibili alle diverse attività esercitate, si atterrà alle seguenti procedure:

- se l'attività prevalente è soggetta ai parametri, compilerà il relativo prospetto contenuto nel modello UNICO e questo sarà lo strumento di accertamento che il Fisco dovrà utilizzare per riscontrare l'adeguatezza dei ricavi dichiarati;
- se l'attività prevalente è soggetta agli "studi di settore", ai fini degli adempimenti dichiarativi, compilerà lo "studio di settore" dell'attività prevalente facendo in esso confluire, cumulativamente, i dati di tutte le attività esercitate. Sotto il profilo accertativo, lo "studio di settore" compilato con le modalità sopra illustrate si renderà applicabile però soltanto nel caso in cui i ricavi delle altre attività secondarie non superano il 20% dei ricavi complessivi.

Gli effetti della classificazione Ateco 2007

Con decorrenza dall'anno 2008 (a seguito di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16.11.2007) è stata modificata la classificazione, a fini statistico-fiscali, delle attività economiche. La classificazione ATECOFIN 2004 (composta da 5 codici numerici e utilizzata nel modello UNICO dell'anno precedente) è stata sostituita dalla nuova tabella ATECO 2007 (che si articola in 6 codici numerici).

Posto che l'adozione della nuova codificazione non comporterà l'obbligo di presentare un'apposita dichiarazione di variazione dati, dalla lettura delle istruzioni ministeriali si desume che qualora il contribuente (pur in assenza di cambiamenti nel tipo di attività esercitata) dovesse applicare uno strumento di accertamento presuntivo diverso da quello applicato l'anno precedente (un diverso "studio di settore", i parametri piuttosto che lo "studio di settore" o viceversa), il contribuente stesso sarà comunque tenuto ad adottare la disciplina vigente prima dell'introduzione della nuova classificazione ATECO 2007.

Il contribuente che versa nella situazione sopra descritta indicherà il nuovo codice ATECO 2007 nei quadri E, F o G del Modello Unico di determinazione del reddito mentre esporrà il codice ATECOFIN 2004 nel modello degli "studi di settore" o dei parametri.

Le cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore e di inapplicabilità degli stessi

Le istruzioni ministeriali confermano che, anche per l'anno 2007, sono esclusi dagli "studi di settore" i contribuenti che hanno conseguito ricavi o compensi di importo superiore ad € 5.164.569, con la conseguenza che l'elevazione della soglia di esclusione ad € 7,5 milioni (che era stata disposta con effetto dall'anno 2007) non è stata resa concretamente operativa.

Venute meno le cause di inapplicabilità connesse alle imprese "multiattività" o alle imprese "multipunto", le fattispecie residue di inapplicabilità riguardano:

- le società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti medesimi;
- le società cooperative, le società consortili o i consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate.

Il valore dei beni strumentali impiegati

Con un ritorno al passato, le istruzioni di compilazione contenute nei modelli dei diversi “studi di settore” cambiano il criterio di computo del valore dei cespiti strumentali che assume rilievo nel calcolo della congruità dei ricavi o compensi.

Infatti, a differenza dell’anno precedente, il valore da assumere non sarà quello dei cespiti posseduti alla data di chiusura del periodo d’imposta (nella generalità dei casi il 31 dicembre) ma quello ragguagliato ai giorni di possesso nel corso dell’anno di riferimento (come già previsto ai fini dei parametri).

Ne deriva che mentre l’anno scorso il bene strumentale venduto in corso d’anno non incideva sul calcolo di congruità, da quest’anno lo stesso assumerà rilievo in funzione del valore rapportato ai giorni di utilizzo.

La territorialità

Per la prima volta dall’introduzione degli “studi di settore”, si assiste all’aggiornamento della territorialità allo scopo di conferire maggiore credibilità ai risultati finali di congruità e una più attendibile correlazione degli stessi all’ambito economico e sociale nel quale l’impresa o il professionista esercita la sua attività.

Gli indicatori che hanno costituito oggetto di revisione riguardano il grado di benessere, il livello di scolarizzazione, il tasso di imprenditorialità, la struttura economica e il grado di sviluppo dei servizi. Sotto il profilo territoriale sono individuati 5 clusters o gruppi:

- **gruppo 1:** aree con livello di benessere elevato, istruzione superiore e sistema economico locale organizzato;
- **gruppo 2:** aree con livello di benessere non elevato, bassa scolarità, sistema economico locale poco sviluppato e basato essenzialmente su attività commerciali;
- **gruppo 3:** aree ad elevata urba-

nizzazione con elevato grado di benessere, tasso di istruzione superiore e servizi terziari evoluti;

- **gruppo 4:** aree caratterizzate da piccoli comuni con organizzazione marcatamente artigianale dell’attività produttiva e livello medio di benessere;
- **gruppo 5:** aree di marcata arretratezza economica, basso livello di benessere e scolarità poco sviluppata.

Mentre a livello regionale la classificazione della Lombardia non muta, a livello provinciale dal 2007 si registrano alcuni spostamenti: Como, Cremona, Lecco e Varese subiscono un declassamento dal gruppo 3 al gruppo 1; Lodi, invece, viene promossa dal gruppo 1 al gruppo 3. Milano, Bergamo, Mantova, Sondrio e Brescia mantengono l’appartenenza al gruppo 3. Si segnala che nell’ambito della provincia di Brescia 27 Comuni sono stati elevati dalla fascia 1 alla fascia 3.

Peraltro, si rileva che, sulla base delle prime elaborazioni condotte con riferimento ad alcuni settori, a parità di altri dati contabili ed extra-contabili inseriti nel software, l’indice di localizzazione territoriale ha un impatto scarsamente significativo sul livello di congruità dei ricavi (con la conseguenza che “Gerico” pare continuare a non tenere debitamente conto delle differenze di PIL riscontrabili tra le diverse Regioni).

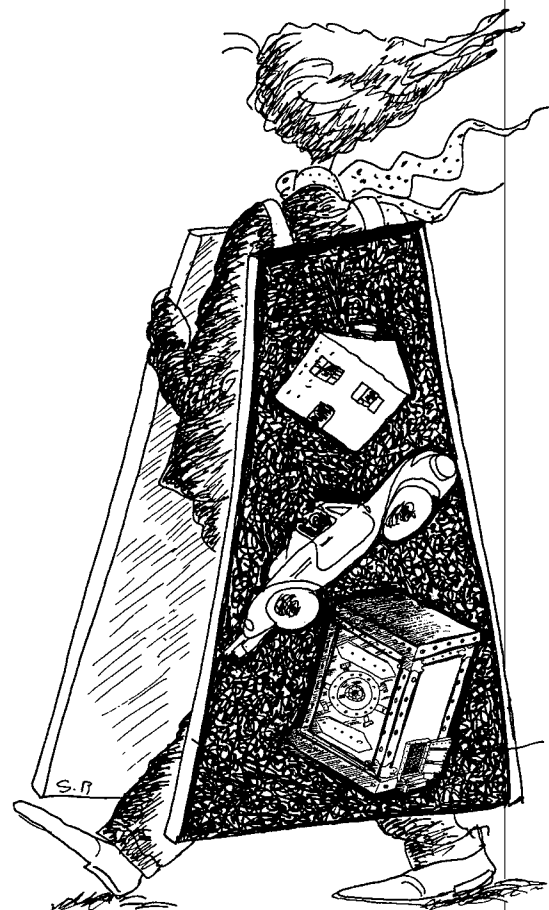
I dati relativi agli amministratori di società

Nella modulistica degli “studi di settore” debutta una nuova sezione dedicata ad accogliere alcune informazioni relative ai soci amministratori delle società. Come noto, i compensi corrisposti a favore degli amministratori rientrano tra i dati contabili che incidono sul calcolo del livello di congruità dei ricavi d’impresa. Lo scopo è di risolvere gli effetti distortivi che si verificavano a seconda del tipo di società, dato che nelle società di persone gli emolumenti in rasse-

gna sono inclusi nella voce “spese per lavoro dipendente” mentre nelle società di capitali gli stessi rientrano nella voce “spese per acquisti di servizi”. La stessa Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 38/E/2007, invitava gli Uffici a tenere conto delle possibili penalizzazioni, in termini di maggiori ricavi, che potevano sorgere nei confronti delle società di capitali per le quali elevati compensi all’Organo Amministrativo incidono negativamente (rispetto ad una società di persona) sull’indicatore di normalità economica denominato “valore aggiunto per addetto”.

Gli “studi di settore” dei professionisti

Fino al periodo d’imposta 2005 tutti gli esercenti arti e professioni (ovvero i titolari di reddito di lavoro autonomo) erano assoggettati ad una particolare disciplina in materia di “studi di settore” nota come “monitoraggio”. La particolarità risiedeva nel fatto che le risultanze dello “studio di settore monitorato”



non potevano essere utilizzate direttamente ai fini accertativi ma solo come ausilio all'ordinaria attività di controllo fiscale. Allorché sarebbe stato approvato lo "studio di settore definitivo" il libero professionista avrebbe potuto fronteggiare due diverse situazioni: se i compensi dichiarati (anche per adeguamento spontaneo in dichiarazione dei redditi) risultavano in linea rispetto ai compensi stimati dallo "studio di settore monitorato" si conseguiva una "immunità" rispetto agli eventuali maggiori compensi scaturenti dallo "studio di settore definitivo"; viceversa, il libero professionista non congruo alle risultanze dello "studio di settore monitorato" sarebbe stato passibile di accertamento in base alle risultanze (magari peggiorative) dello "studio di settore definitivo".

Già a partire dall'anno 2006, alcune attività professionali (tra le quali Notai, Medici, Veterinari e Odontoiatri) sono uscite dal limbo della fase di "monitoraggio". Ora, a decorrere dal periodo d'imposta 2007, diventano "definitivi" anche gli "studi di settore" riguardanti i Dottori Commercialisti, i Geometri, gli Architetti, gli Agronomi e gli Avvocati, con la duplice conseguenza che, per effetto del varo dello "studio di settore definitivo" i liberi professionisti in rassegna dovranno non solo valutare attentamente le implicazioni sulla loro posizione fiscale del 2007 ma anche su quella delle precedenti annualità (con compensi non congrui rispetto allo "studio di settore monitorato"). Continuano a fare eccezione alla definitività gli Ingegneri, i Revisori contabili e i Periti industriali per i quali lo "studio di settore" è ancora "monitorato".

Il rapporto tra "studi di settore" e disciplina delle "società di comodo"

La Legge Finanziaria 2008 (art. 1, comma 128, della Legge n. 244/07) ha introdotto nuove cause di esclusione dall'applicazione della disciplina

delle c.d. "società di comodo" al ricorrere delle quali queste ultime non sottostanno al test di operatività dei ricavi e del reddito e possono considerarsi esonerate dalla presentazione dell'istanza di interpello per disapplicare la disciplina stessa. Tra le nuove cause di esclusione, come precisato dalla Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 9/E/2008, figura la (congiunta) congruità e coerenza rispetto alle risultanze degli

"studi di settore". In definitiva, mentre fino all'anno scorso la società con ricavi dichiarati "in linea" rispetto al livello puntuale stimato da "Gericco" poteva, comunque, non risultare operativa (e trovarsi, eventualmente, nella necessità di effettuare un adeguamento del reddito imponibile), dal 2007 la situazione di congruità e di coerenza rispetto agli "studi di settore" assicura l'automatico rispetto delle condizioni di operatività.

Tabella 1

<i>Tipo di indicatore</i>	<i>Finalità perseguite dall'indicatore</i>
Incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali	L'anomalia dell'indicatore può segnalare la possibilità che il contribuente abbia indicato nei dati contabili un valore fittiziamente ridotto dei beni strumentali impiegati allo scopo di "abbassare" il livello di congruità.
Durata delle scorte	L'anomalia dell'indicatore può segnalare la possibilità che il contribuente abbia dissimulato vendite "in nero" attraverso un incremento delle rimanenze finali.
Incidenza dei costi residuali sui ricavi	L'anomalia dell'indicatore può segnalare la possibilità che il contribuente abbia artatamente indicato negli oneri diversi di gestione costi di altra natura appartenenti alle voci che hanno un impatto diretto sul livello di congruità dei ricavi.

Tabella 2

<i>Tipo di "studio di settore"</i>	<i>Modalità dell'analisi di congruità dei ricavi o compensi</i>
Studio "vecchio"	Il livello di adeguamento è pari al maggior valore tra: <ul style="list-style-type: none"> • il livello minimo ottenuto tenendo conto delle risultanze degli indicatori di normalità economica • il livello puntuale ottenuto senza tenere conto degli indicatori di normalità economica (congruità base)
Studio "evoluto"	Il livello di adeguamento è pari al ricavo o compenso puntuale di riferimento che tiene conto anche dei maggiori ricavi o compensi che scaturiscono dall'eventuale incoerenza rispetto ai nuovi indicatori di normalità individuati per il singolo studio di settore.

Purtroppo, come più oltre commentato, a questa novità (da accogliere sicuramente con favore) si associa una stridente contraddizione tra il concetto di “congruità” valido ai fini dell’esonero dalla disciplina e dai vincoli delle “società non operative” e quello rilevante ai fini dell’accertamento fondato sugli “studi di settore”.

Le differenze tra “studi vecchi” e “studi evoluti” in materia di analisi di congruità dei ricavi o compensi

Dalla lettura delle istruzioni alla parte generale degli “studi di settore” si desume che l’analisi di congruità viene condotta diversamente a seconda che il contribuente applichi uno “studio vecchio” oppure uno “studio evoluto”. Come accennato nelle premesse:

- per “studi vecchi” si intendono quelli per i quali si rendono ancora applicabili, per l’anno 2007, gli indicatori di normalità economica che, per la prima volta, sono stati utilizzati in UNICO relativo al periodo d’imposta 2006 ed ai quali l’Agenzia delle Entrate (Circolare n. 38/E/2007) ha attribuito natura meramente sperimentale e transitoria;
- per “studi evoluti” si intendono quelli per i quali sono stati elaborati specifici indicatori di coerenza che si propongono di rappresentare i comportamenti “normali” del particolare settore economico di attività ovvero di essere calibrati in funzione del cluster specifico al quale appartiene il contribuente (vedasi, in proposito, la *tabella 1*).

In sintesi, il livello al quale il contribuente dovrà adeguare i ricavi o compensi alle risultanze di “Gerico” sarà quello riportato nella *tabella 2*. Si richiama l’attenzione su due aspetti di particolare rilevanza:

- come già accaduto per l’anno 2006, per gli studi “vecchi” il contribuente, in sede di analisi di congruità dell’anno 2007, qua-

le ricavo di riferimento al quale riportare il livello dei ricavi dichiarati, potrebbe prescindere dagli eventuali maggiori ricavi derivanti da valori anomali degli indicatori di normalità economica esponendo nell’apposito campo “Note aggiuntive” contenuto all’interno di “Gerico” le cause che giustificano un’incoerenza rispetto ad un determinato indice (quale, a titolo esemplificativo, l’indicatore “Valore aggiunto per addetto” al quale la stessa Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto una precaria attendibilità);

- sia per gli studi “evoluti” che per gli studi “vecchi” il nuovo software “Gerico” prevede la possibilità per il contribuente di intervenire, in rettifica, sul calcolo degli indicatori di normalità allo scopo di neutralizzarne o ridurne l’impatto sul livello di congruità dei ricavi. In altri termini, qualora il contribuente ritenga che alcune delle variabili che sono alla base del calcolo dell’indice debbano essere modificate per rappresentare in modo più corretto la situazione specifica rispetto a quella standard del cluster di appartenenza (ad esempio, per sterilizzare la ricaduta di oneri straordinari sul nuovo indice che misura, per lo studio “evoluto”, l’incidenza dei costi residuali sui ricavi), è ora possibile proporre il valore rivisto dell’indicatore (fornendo le relative motivazioni nel già cennato campo “Note aggiuntive”), anticipando, in tal modo, il confronto con l’Amministrazione Finanziaria (la quale, prima di emettere l’avviso di accertamento fondato sulle risultanze dello “studio di settore” dovrà invitare il contribuente stesso al contraddittorio).

L’intervallo di confidenza

Il software “Gerico” individua, per ogni “studio di settore” quello che si

definisce con il termine “intervallo di confidenza”. Trattasi, in particolare, dello spazio compreso tra il ricavo massimo (o puntuale) e il ricavo minimo. In passato, l’Amministrazione Finanziaria aveva ripetutamente sostenuto che la congruità che poneva il contribuente al riparo dall’azione accertatrice basata sullo “studio di settore” era soltanto quella corrispondente al livello puntuale.

E’ importante segnalare che l’Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 5/E/2008, ha mitigato la propria rigidità precisando che il contribuente che si colloca “naturalmente” (cioè senza adeguamento nel Modello UNICO) all’interno del c.d. “intervallo di confidenza” deve considerarsi, generalmente, in linea con le risultanze degli “studi di settore” (a prescindere dalla circostanza che trattasi di “studio vecchio” o di “studio evoluto”) poiché si ritiene che i valori rientranti all’interno dell’“intervallo” abbiano una elevata probabilità statistica di individuare il ricavo o compenso fondatamente attribuibile al contribuente stesso.

Pertanto, l’attività di accertamento fondata sugli “studi di settore” sarà rivolta prioritariamente verso i contribuenti che hanno dichiarato un ammontare di ricavi o compensi inferiore al livello minimo.

Vale la pena, comunque, rammentare che l’adeguamento dei ricavi o compensi all’interno dell’ “intervallo di confidenza” è comunque un comportamento possibile e ammesso, ferma restando per l’Ufficio la facoltà di chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi ad un livello inferiore a quello puntuale.

Come già riferito parlando della disciplina delle “società di comodo”, non ci si può esimere dal rilevare l’assurdità della coesistenza di due diversi concetti di “congruità”: infatti, mentre una società potrebbe essere “congrua” sotto il profilo del-

l'accertamento da "studi di settore" in considerazione del fatto che i ricavi dichiarati si collocano "naturalmente" all'interno dell' "intervallo di confidenza", tale "congruità" non consentirebbe alla società stessa di fruire dell'esclusione dai vincoli della non operatività per la quale i ricavi (oltre che coerenti) devono essere non inferiori a quelli "puntuali" comprensivi degli effetti della normalità economica.

Il valore probatorio dello "studio di settore"

L'aspetto di maggiore importanza è senz'altro rappresentato dalla posizione di apertura assunta dall'Amministrazione Finanziaria in materia di valore probatorio degli "studi di settore". Infatti, con la Circolare n. 5/E del 23.01.2008 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la questione dibattuta della natura presuntiva degli "studi di settore" dichiarando la natura di presunzioni semplici degli stessi con la conseguente impossibilità di effettuare accertamenti automatici che siano fondati, in modo pedissequo e meccanicistico, soltanto sulle risultanze di "Gerico".

Rinviando per un'analisi più approfondita della natura giuridica delle presunzioni in materia di accertamento fondato sugli "studi di settore" a quanto già scritto su questa rivista (vedasi il n. 1/2007 di "Brescia & Futuro"), in questa sede ci limitiamo a ricordare che sulla questione si fronteggiavano due contrapposte correnti di pensiero:

- da un lato, l'Agenzia delle Entrate (Circolare 27.06.2002, n.58/E) riteneva che il requisito di grave incongruenza richiesto dalla normativa (art. 62-sexies del D.L. 30.08.1993, n. 331) fosse soddisfatto al verificarsi di qualsiasi scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi presunti dallo studio di settore. In sostanza, l'incongruenza tra ricavi dichiarati e quelli stimati da "Gerico" era da ritenersi

sussistente in assoluto, sempre e comunque, anche in presenza di uno scostamento minimo ed a prescindere da ulteriori elementi probatori e/o indizi presuntivi esterni rispetto alla specifica disciplina dello studio di settore;

- sull'altro fronte, dottrina autorevole e prevalente giurisprudenza ritenevano che per poter applicare correttamente la norma che disciplina gli "studi di settore" non fosse sufficiente l'applicazione automatica o aritmetica delle risultanze di "Gerico", ma occorresse, all'opposto, che tali elementi fossero confortati da altri indizi che rendessero giustificato lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli desunti dallo stesso "studio di settore".

Ciò equivaleva ad affermare che la dimostrazione dello scostamento non poteva trovare la fonte in dati aritmetici, astratti o meramente presuntivi ma doveva essere ancorata alla realtà della singola impresa o del singolo professionista, che rilevasse elementi obiettivi sintomatici di una grave incongruenza dei ricavi o compensi dichiarati (esemplare, in proposito, la sentenza n. 14252 del 19.06.2007 emessa dalla Corte di Cassazione).

Ora, nella suddetta Circolare n. 5/E/2008, l'Amministrazione Finanziaria, con un cambio di rotta, ammette che:

1. gli indicatori di normalità economica introdotti dalla Finanziaria 2007 (quelli, cioè, applicabili a quelli che qui definiamo come studi "vecchi") non hanno la capacità di rappresentare adeguatamente l'effettiva situazione produttiva del contribuente e, quindi, la stima dei ricavi operata con gli stessi ha natura solo sperimentale con l'ulteriore conseguenza che per legittimare l'eventuale accertamento l'Ufficio dovrà fornire ulteriori riscontri ed ele-

menti probatori (questo anche nel rispetto di quanto disposto dalla Finanziaria 2008 secondo la quale "l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione di ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica");

2. quanto alla valenza dei valori di congruità non influenzati dagli indicatori, gli "studi di settore" rappresentano una presunzione semplice che in giudizio assume valore probatorio soltanto se dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Ne deriva che l'Ufficio dovrà valutare attentamente la fondatezza e ragionevolezza della stima basata sullo "studio di settore" con specifico riferimento alla situazione del singolo contribuente. Tale valutazione non potrà che essere condotta nell'ambito del contraddittorio avviato con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. L'ulteriore conseguenza che ne deriva è che (a differenza del passato) la motivazione dell'atto di accertamento fondato sullo "studio di settore" non potrà consistere nel rinvio automatico ai risultati finali di "Gerico" ma dovrà, piuttosto, contenere le circostanziate valutazioni che hanno indotto l'Ufficio a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni adottate dal contribuente in sede di contraddittorio.

Sull'argomento qui in esame, particolare interesse riveste la sentenza n. 12/1/08 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Brescia per il cui commento si rinvia all'articolo a firma del Rag. Eugenio Vitello riportato su questo numero della Rivista.

Pier Federico Carrozzo
Dottore Commercialista