

Pubblicato il 14/03/2023

N. 04506/2023 REG.PROV.COLL.

N. 03943/2020 REG.RIC.



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio

(Sezione Seconda)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 3943 del 2020, proposto da Organismo Congressuale Forense – O.C.F., Ordine degli Avvocati di Roma, Ordine degli Avvocati di Bari, U.N.C.A.T. – Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi e UNAA – Unione Nazionale Avvocati Amministrativisti, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, tutti rappresentati e difesi dagli avvocati Stefano Bigolaro, Mario Sanino e Michele Tiengo, con domicilio digitale in atti;

contro

Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate, in persona dei rispettivi legali rappresentanti *pro tempore*, entrambi rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

per l'annullamento

- del Decreto Ministeriale approvato dal Ministero dell'economia e delle finanze del 24 dicembre 2019, "*Approvazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale relativi ad attività economiche dei comparti dell'agricoltura, delle manifatture, dei servizi, del commercio e delle attività professionali e di approvazione delle territorialità specifiche*", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 5 in data 8 gennaio 2020 Serie Gen., nella parte in cui ha approvato l'Indice Sintetico di affidabilità fiscale "*ISA BK04U Attività degli studi legali*";

- di ogni altro atto presupposto, conseguente e/o connesso anche non conosciuto ai ricorrenti, tra i quali il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 183037/2020 del 30 aprile 2020, recante individuazione dei livelli di affidabilità fiscale relativi al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Ministero dell'Economia e delle Finanze e di Agenzia delle Entrate;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 8 febbraio 2023 la dott.ssa Eleonora Monica e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Con il presente gravame, i ricorrenti - enti portatori di specifici interessi pubblici concernenti la professione legale e soggetti esponenziali di interessi collettivi – impugnano il decreto ministeriale in epigrafe nella parte in cui ha stabilito l'indice sintetico di affidabilità fiscale (d'ora in avanti semplicemente ISA) applicabile agli studi legali per l'anno fiscale 2019 (“ISA BK04U”) nonché il successivo provvedimento dell'Agenzia delle entrate di individuazione dei relativi livelli di affidabilità fiscale ai quali sono riconosciuti i benefici premiali.

Premettono i ricorrenti come l'art. 9 *bis* del d.l. n. 50/2017 abbia introdotto il sistema degli “*indici sintetici di affidabilità fiscale*”, segnando l'abbandono di un metodo di accertamento – quale quello fondato sugli studi di settore – di stampo induttivo, a favore di un sistema di *compliance* e monitoraggio preventivo, improntato ad una logica premiale.

Tali indici - elaborati come strumenti su base statistica e destinati a favorire l'emersione spontanea dell'imponibile realizzato da contribuenti esercenti attività d'impresa, arte o professione – riconoscono, infatti, al contribuente che si dimostri “*affidabile*” una serie di misure premiali, riguardanti principalmente le modalità di compensazione e il rimborso dei crediti IVA, la riduzione dei termini di accertamento e l'esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici e con metodo c.d. sintetico.

In particolare, la metodologia utilizzata per elaborare e applicare gli ISA tiene conto di una pluralità di indicatori, sostanzialmente riconducibili a due gruppi: gli indicatori elementari di affidabilità e gli indicatori elementari di anomalia.

La media del valore dei singoli indicatori elementari esprime, da 1 a 10, il punteggio ISA e rappresenta il posizionamento del contribuente: più alto sarà il valore dell'indice maggiore sarà l'affidabilità fiscale. A determinati livelli di affidabilità fiscale vengono, poi, riconosciuti specifici vantaggi.

Ebbene, i ricorrenti nell'evidenziare il loro interesse all'impugnativa “*in conseguenza degli effetti diretti prodotti ... nel sistema complessivo*”, chiedono l'annullamento *in parte qua* di tali atti, assumendo che l'ISA di interesse sia stato individuato sulla base di criteri illogici e irragionevoli,

oltrech  del tutto inidonei a descrivere adeguatamente il settore professionale di riferimento, conducendo in sede di applicazione a risultati arbitrari ed ingiusti.

1.1. In generale, affermano che l'ISA BK04U, adottato con il decreto ministeriale avverso, sarebbe gravemente viziato sotto i profili della violazione di legge e dell'eccesso di potere, comportando risultati ingiusti, arbitrari ed in palese violazione del principio di proporzionalit , cos  come affermato dalla Corte di Giustizia (Causa C 648-16), in quanto non consente di determinare il volume di affari del contribuente, seppur in via approssimativa, ma si limita a classificare l'affidabilit  fiscale del professionista in base al volume medio d'affari della categoria di riferimento.

L'indice sarebbe stato, innanzi tutto, elaborato sulla base di un campione statistico assai limitato (circa 112.000 posizioni) rispetto al settore di riferimento (che vede operare nel nostro Paese un numero di avvocati superiore al doppio del campione), senza peraltro tener conto delle fasce reddituali pi  basse della categoria professionale. Il campione utilizzato sarebbe, poi, frutto di una preselezione, che avrebbe escluso dal rilevamento i professionisti in maggiore difficolt  o comunque portatori delle stesse caratteristiche negativamente incidenti in sede premiale. Esisterebbe, inoltre, un'ampia serie di fattori idonei ad incidere sul reddito del professionista che non sarebbero, invece, contemplati dal provvedimento.

1.2. Pi  nel dettaglio, lamentano, poi, i ricorrenti l'arbitrariet  e l'irragionevolezza di alcuni indici elementari di affidabilit  previsti dall'ISA BK04U, quali *"i compensi per addetto"* e *"il valore aggiunto per addetto"*.

1.3. Contestano, inoltre, i ricorrenti le caratteristiche degli indicatori di anomalia che si fondano sul confronto tra le indicazioni fornite dal professionista in sede di compilazione del modello ISA e le informazioni presenti in Anagrafe Tributaria, censurando *"la palese iniquit "* della previsione che stabilisce che qualora da tale raffronto emerga una qualche anomalia, al contribuente venga assegnato un punteggio di affidabilit  pari a 1 (il minimo).

1.4. *"Totalmente incomprensibile"* sarebbe, poi, il sistema delle soglie che fissano il limite al di sopra del quale le spese e i consumi dello studio legale siano da considerarsi eccessivi e, quindi, anomali, rispetto ai compensi indicati, atteso che dalla NTM non sarebbe (in tesi) possibile evincere in che modo tali soglie siano state individuate.

1.5. Lamentano, infine, i ricorrenti l'utilizzazione dell'indicatore di anomalia *"numero di prestazioni equivalenti per addetto"*, che si fonda sul confronto tra il numero di prestazioni indicate dal professionista ed il numero di prestazioni *"equivalenti"* determinate assumendo come valore mediano l'importo di euro 1.300,00, assumendone l'oscurit . Se, tuttavia, la logica dell'indice fosse quella di verificare se le politiche tariffarie dello studio legale siano particolarmente basse e si pongano al di sotto della soglia minima di riferimento, tale dato non risulterebbe, comunque, assolutamente attendibile, non effettuando e non permettendo il d.m. impugnato alcuna relativa contestualizzazione.

2. Si costituivano in giudizio il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, preliminarmente eccependo il difetto di legittimazione attiva delle ricorrenti, in relazione all'eterogeneit  della categoria rappresentata, potendo alcune tipologie di legali essere avvantaggiate dall'ISA impugnato, nonch  diffusamente argomentando sull'infondatezza delle censure (in tesi, genericamente) formulate in atti.

3. Seguiva il deposito di ulteriori memorie in cui ciascuna delle parti ribadiva le proprie opposte tesi difensive.

All'udienza pubblica dell'8 febbraio 2023 la causa veniva trattata e, quindi, trattenuta in decisione.

4. Il Collegio - in ossequio al principio di sinteticità degli atti e di economia dei mezzi giuridici, di cui all'art. 88, comma 2, lettera d), c.p.a. – ritiene di poter prescindere dall'esaminare l'eccezione di inammissibilità del ricorso, formulata in atti dalle amministrazioni statali resistenti, attesa l'infondatezza delle censure proposte.

5. Il ricorso deve, infatti, essere disatteso, ritenendo il Collegio che le censure formulate non siano idonee ad evidenziare, sotto i profili dedotti, l'illegittimità e, in particolare, la manifesta irragionevolezza dell'ISA contestato.

6. La controversia ha ad oggetto la presunta illegittimità dell'indice sintetico di affidabilità fiscale "ISA BK04U" stabilito dal Ministero dell'economia e delle finanze per l'attività degli studi legali, ai sensi dell'art. 9 bis del d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (così come modificato in sede di conversione dalla l. 21 giugno 2017, n. 96), a mente del quale *"Al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali, sono istituiti indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, di seguito denominati "indici". Gli indici, elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun*

contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso al regime premiale ..." (comma 1).

7. Ciò posto, deve essere innanzi tutto disattesa la censura di presunta violazione di tale art. 9 bis - genericamente formulata da parte ricorrente senza, tuttavia, indicare quali delle disposizioni di legge, contenute nei 19 commi di tale articolo, il Ministero e l'Agenzia delle entrate avrebbero violato - invero risultando dalle difese articolate dall'Avvocatura come l'iter procedimentale propedeutico all'elaborazione, l'approvazione e la successiva applicazione dell'ISA in argomento sia avvenuto nel pieno rispetto delle prescrizioni della normativa di riferimento, attesa, peraltro, la sua sottoposizione (all'esito degli incontri tenutisi con le varie organizzazioni di categoria) al parere della Commissione di esperti nella seduta del 5 dicembre 2019.

8. Del pari insussistenti risultano le figure sintomatiche del vizio di eccesso di potere *"per illogicità e disparità di trattamento manifeste, violazione del principio di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 della Costituzione), violazione del principio di ragionevolezza, violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), eccesso di potere per erroneità nei presupposti di fatto e difetto di istruttoria"*.

8.1. Sostengono i ricorrenti, in particolare, che l'ISA BK04U sarebbe *"gravemente viziato"* al punto da determinare *"risultati ingiusti, arbitrari ed in palese violazione del principio di proporzionalità"*, in quanto *"non consente di determinare il volume di affari del contribuente, seppur in via approssimativa, ma si limita a classificare l'affidabilità fiscale del professionista in base al volume*

medio d'affari della categoria di riferimento”, richiamando al riguardo le affermazioni di principio rese Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella causa C 648-16.

Ebbene, proprio il contenuto della pronuncia invocata da parte ricorrente vale a smentire la fondatezza di tale doglianza, avendo la Corte, in tale occasione, a ben vedere affermato che *“La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale ... che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di gravi divergenze tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi, al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), a condizione che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonché del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo X della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare”* (in tal senso, la sentenza 21 novembre 2018, causa C 648-16), per l'effetto sostanzialmente riconoscendo che, per quanto concerne la definizione ai fini dell'IVA del volume d'affari, l'amministrazione ben possa, dunque, ricorrere a strumenti presuntivi per la determinazione di ricavi o compensi, ferma tuttavia la necessità di consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, mediante la previsione della possibilità di contestare le risultanze derivanti da tale metodo.

A tal proposito rileva, infatti, come i modelli dichiarativi, che i contribuenti interessati devono compilare per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA prevedano, all'interno della sezione dei dati IVA, un apposito campo in cui il contribuente ha la possibilità di *“disconoscere”* l'aliquota media, determinata a seguito dell'applicazione degli ISA, fornendo la *“prova contraria”*, nonché, comunque, indicando ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili, volti a migliorare il proprio profilo di affidabilità, così come previsto al comma 9 dell'art. 9 *bis*.

A ciò si aggiunga che, come chiaramente esplicitato in tale norma, l'obiettivo del nuovo strumento non sia quello di pervenire all'individuazione puntuale del volume di affari del contribuente, quanto piuttosto quello di esprimere il grado di affidabilità fiscale del soggetto, assumendo rilievo a tal proposito come il Legislatore - pur agendo, come accennato, nell'intento di favorire l'emersione spontanea di basi imponibili e l'assolvimento degli obblighi tributari - non abbia previsto in sede di disciplina degli ISA una norma analoga a quella degli studi di settore che consenta di utilizzare l'esito della applicazione degli stessi in fase di accertamento.

Deve, quindi, essere esclusa in radice una possibile violazione del principio di capacità contributiva, invero rispettato nella misura in cui il sistema in questione tende a voler favorire l'affioramento del c.d. *“sommerso”*.

8.2. I ricorrenti lamentano, inoltre, che si sia fatto riferimento a un campione statistico limitato (circa 112.000 posizioni) rispetto alla categoria di riferimento, che contempla un numero di avvocati superiore al doppio del campione considerato.

Al riguardo, sembrerebbe (come ben evidenziato in atti dalle amministrazioni resistenti) che i ricorrenti abbiano messo a confronto il numero degli iscritti alla cassa forense (circa n. 243.000 nel 2018) con i contribuenti che dichiarano di esercitare l'attività di cui al *“codice ATECO 69.10.10 -*

Attività degli studi legali”, che nel periodo d’imposta 2017 (annualità utilizzata per l’elaborazione dell’ISA in questione) presentavano i requisiti per essere oggetto di valutazione di affidabilità fiscale, ai quali - a ben vedere - l’amministrazione ha, invece, nelle proprie stime ragionevolmente sottratto i contribuenti che scelgano il regime forfetario previsto dall’art. 1, commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che sono, infatti, esclusi dall’applicazione degli ISA, nonché quanti dichiarino la presenza di altre cause di esclusione.

Ben si comprende, dunque, come - *“Tenuto conto che ... la platea dei soggetti che esercitano l’attività degli studi legali, che dovrebbero applicare gli ISA, sono quindi pari a n. 128.487 contribuenti”* (in tal senso, quanto allegato dall’Avvocatura nella memoria depositata in atti il 28 dicembre 2022 e non contestato da parte ricorrente) - il campione statistico di riferimento utilizzato dall’amministrazione fiscale appaia, dunque, adeguato rispetto alla numerosità della platea di soggetti ai quali è destinata l’applicazione dell’ISA BK04U.

L’amministrazione finanziaria ha, inoltre, chiarito come - in ossequio ad una corretta metodologia statistica che impone che la base dati utilizzata sia analizzata e selezionata al fine di verificarne la completezza, la correttezza e la coerenza delle informazioni in essi contenute – abbia, in fase di elaborazione, applicato alla platea di riferimento diversi livelli di filtri volti ad eliminare tutte quelle posizioni che non potrebbero essere utilizzate ai fini dell’elaborazione dell’ISA *“per la presenza di errori nella compilazione dei modelli, per il mancato rispetto dei controlli bloccanti previsti per la trasmissione telematica dei dati contenuti nei modelli dichiarativi utilizzati, per le incongruenze dei dati strutturali e/o contabili, per la presenza di spese per prestazioni di lavoro dipendente in assenza di dipendenti, ecc.”*, nonché analizzato a tal fine *“i dati panel dei contribuenti che operano nel settore e che sono presenti nella banca dati degli studi di settore degli ultimi 8 periodi d’imposta, in modo da tener conto anche del comportamento individuale del contribuente nel tempo e dell’andamento congiunturale”*.

8.5. I ricorrenti asseriscono, poi, *“l’irragionevolezza del provvedimento”* impugnato, in quanto non avrebbe considerato *“un’ampia serie di fattori idonei ad incidere sul reddito del Professionista”*, quali *“la differenza di genere, il settore di specializzazione (fattore che incide sull’ampiezza dei servizi normalmente erogati), l’ampio lasso temporale tra l’ultimazione della prestazione professionale ed il saldo delle relative competenze, nonché la totale obliterazione della maternità tra le cause che possano dar luogo ad un periodo di “non normale svolgimento dell’attività”*.

Ebbene, anche tali doglianze si appalesano infondate, invero emergendo dalle difese svolte in giudizio dall’amministrazione finanziaria che l’elaborazione dell’ISA contestato abbia tenuto sufficientemente conto dei diversi fattori idonei ad incidere sul reddito del professionista appartenente al settore di specializzazione qui considerato.

Risulta, infatti, che l’indice sintetico sia stato elaborato sulla base dei dati dichiarati, per il periodo d’imposta 2017, da tutti i contribuenti che operano con il codice attività *“ATECO 69.10.10 - Attività degli studi legali”* e risultano assoggettati agli obblighi fiscali della nuova disciplina.

A tal fine il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’ISA presenta, nel quadro *“C - Elementi specifici dell’attività”*, un’articolata sezione relativa alla *“Tipologia di attività ed ambito specialistico di intervento”* che appare capace di declinare le relative informazioni con sufficiente dettaglio ed i cui contenuti risultano utilizzati nella definizione degli indicatori di affidabilità.

Il processo metodologico di elaborazione degli ISA, prevede, inoltre, la classificazione dei contribuenti in gruppi omogenei denominati *“Modelli di Business”* (MoB), che presentano al loro

interno caratteristiche omogenee in termini di modalità operative sul mercato, espressione delle differenti modalità di svolgimento dell'attività professionale.

Per l'ISA BK04U, l'amministrazione resistente ha, in particolare, evidenziato come la classificazione dei soggetti per modelli di business sia avvenuta sulla base di elementi identificativi della modalità di svolgimento dell'attività (*“a titolo individuale piuttosto che in forma collettiva, con l'ausilio di dipendenti e/o collaboratori nonché attività svolta per un committente principale o per una pluralità di committenti”*), approdando all'individuazione di ben 5 modelli organizzativi: *“MoB 1 - Avvocati che in genere esercitano la professione a titolo individuale senza ricorrere a personale dipendente”*; *“MoB 2 - Avvocati che in genere svolgono l'attività per il committente principale non operando prevalentemente presso il suo studio e/o struttura”*; *“MoB 3 - Avvocati che esercitano l'attività prevalentemente presso lo studio e/o struttura del committente principale”*; *“MoB 4 - Avvocati che in genere esercitano la professione a titolo individuale avvalendosi di dipendenti e/o collaboratori”*; *“MoB 5 - Avvocati che in genere esercitano la professione in forma collettiva”*.

Diversamente da quanto affermato in ricorso, ulteriore aspetto approfondito è quello dell'anzianità professionale, quale elemento che può influenzare l'ammontare dei compensi percepiti dal professionista, risultando come, infatti le funzioni di stima del *“compenso per addetto”* e del *“valore aggiunto per addetto”* individuino dei coefficienti negativi legati alla variabile *“Età professionale”*, che, a parità delle altre condizioni, determinano una riduzione del compenso/valore aggiunto stimato per addetto (nel dettaglio, nell'ambito della funzione di stima del *“Compenso per addetto”*, le condizioni di *“Età professionale”* *“fino a 1 anno”*, *“da 2 e fino a 3 anni”*, *“da 4 e fino a 10 anni”* e *“oltre 45 anni”* determinano una diminuzione del compenso stimato per addetto rispettivamente del 24,02%, 15,69%, 5,68% e 14,75%).

Le medesime classi di anzianità concorrono, poi, tra gli elementi distintivi nella definizione delle soglie dell'indicatore elementare di anomalia *“Numero di prestazioni equivalente per addetto”*.

Quanto all'omessa considerazione della maternità tra le cause che possono dar luogo ad un periodo di *“non normale svolgimento dell'attività”*, osserva il Collegio come – posto che allo stato attuale non è prevista dalla normativa vigente una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA per le lavoratrici in gravidanza - lo stato di lavoratrice in gravidanza non necessariamente rappresenti una limitazione allo svolgimento dell'attività lavorativa, risultando, l'apporto lavorativo che la professionista può fornire in tale periodo, fortemente condizionato da diversi altri fattori concorrenti (quali, ad esempio, l'espletamento di una attività prevalentemente basata su prestazioni intellettuali, le condizioni di salute, la distanza dal luogo di lavoro, la possibilità di avvalersi di una struttura di esperti collaboratori, la tipologia di prestazione), sicché non appare condivisibile l'assimilazione - propugnata dai ricorrenti, in modo generale e svincolato da qualsivoglia evidenza delle specificità proprie della singola professionista - dello stato di gravidanza ad una condizione in cui l'attività non può essere svolta, ferma restando anche sotto tale aspetto la cennata facoltà del contribuente di segnalare, così come già era possibile per gli studi di settore, situazioni particolari che possano aver determinato particolari effetti sull'applicazione degli ISA, compilando le apposite annotazioni presenti nell'applicativo informatico utilizzato per il relativo calcolo.

8.6. I ricorrenti, dopo aver formulato in generale le innanzi dedotte doglianze, contestano, in particolare, la *“arbitrarietà ed irragionevolezza”* di alcuni indicatori elementari di affidabilità previsti dall'ISA BK04U, quali, in particolare, i *“compensi per addetto”* e il *“valore aggiunto per addetto”*. Anche tali censure si appalesano infondate.

Occorre a tal proposito premettere come gli ISA rappresentino degli indicatori che, misurando attraverso un metodo statistico - economico dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, forniscono una sintesi di valori tramite la quale è possibile verificare la normalità e la coerenza della gestione professionale o aziendale dei contribuenti.

Tale strumento non si limita a classificare il professionista in base al mero volume medio d'affari della categoria di riferimento, ma fornisce una valutazione complessiva dell'affidabilità fiscale di ogni singolo contribuente, tenendo conto di una pluralità di indicatori (gli indicatori elementari di affidabilità e gli indicatori elementari di anomalia): il punteggio spettante non è, dunque, determinato dal confronto tra l'ammontare dei compensi dichiarato ed il "*volume medio d'affari della categoria di riferimento*", sicché alla dichiarazione di un volume d'affari inferiore alla media non è univocamente ed automaticamente riconducibile il conseguimento di un punteggio basso, così come il conseguimento di compensi elevati non determina *ex se* l'acquisizione di un punteggio particolarmente alto.

8.6.1. Ciò posto, per quel che concerne l'indicatore "*compensi per addetto*", lamentano i ricorrenti che la nota tecnica e metodologica (NTM) preveda un "*valore soglia*" su base provinciale, che costituirebbe una sorta di minimo tariffario a cui dovrebbe essere parametrato il compenso percepito dal professionista.

Ebbene, appare, infatti, innanzi tutto, smentito l'assunto da cui muove parte ricorrente, secondo il quale tale indicatore si baserebbe sul semplice raffronto dell'importo dei compensi dichiarati dallo studio legale con l'importo dei compensi stimati secondo la media di settore, invero risultando come la relativa stima venga personalizzata per ogni singolo contribuente anche sulla base di uno "*specifico coefficiente individuale, fornito dall'Agenzia delle entrate come variabile "precalcolata", che misura le differenze persistenti nella produttività degli operatori economici dovute, ad esempio, alle diverse abilità professionali e che risulta calcolato sui dati delle precedenti 8 annualità dichiarative*" (in tal senso, quanto si legge nella memoria dell'Avvocatura depositata il 28 dicembre 2022).

Attraverso la rilevazione dell'impatto di specifiche variabili sui compensi e sul valore aggiunto, tale coefficiente individuale consente, quindi, di controllare l'effetto di specificità individuali costanti nel tempo ma "*non osservabili*" (per le quali, cioè, non sono disponibili i dati) e di evidenziare situazioni di produttività maggiore (coefficiente positivo) o minore (coefficiente negativo) rispetto alla media del settore di appartenenza, garantendo che la condizione di ciascun contribuente venga colta con puntualità e precisione, anche tenendo conto dei suoi comportamenti nel tempo.

Inoltre, con riferimento ai rilievi formulati in relazione ai minimi tariffari, assume rilievo che, come evidenziato dalle resistenti, proprio in ragione della peculiare complessità delle attività professionali in generale e, segnatamente, dell'attività degli studi legali - caratterizzate dall'applicazione del principio di cassa per la determinazione del reddito, da particolari strutture dei costi e dalla variabilità dei compensi da un periodo d'imposta all'altro - sia stato al riguardo adottato il cosiddetto "*modello a prestazione*", che opera il controllo dei compensi medi dichiarati dai contribuenti con valori minimi provinciali di riferimento che scaturiscono, ancora una volta, dall'elaborazione delle dichiarazioni rese dai contribuenti negli anni, e coincidono quelli già ampiamente utilizzati per i previgenti studi di settore, come confermato da quanto si legge nella recente circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 16 giugno 2020 "*Indici sintetici di affidabilità fiscale - periodo d'imposta 2019*", paragrafo "*1.4. ISA relativi ad attività professionali con modello "a prestazione"*" (pagg. 13 e 14).

La declinazione a livello territoriale dei valori di soglia segue, inoltre, l'assetto della geografia giudiziaria dei Circondari e delle sedi di Corte d'Appello nel periodo d'imposta di applicazione dell'ISA, nella considerazione che la *“presenza di organi giurisdizionali e amministrativi* (Tribunale,

Corte d'appello, TAR) *può influire sullo svolgimento dell'attività e sui possibili compensi in maniera rilevante”* (in tal senso, la circolare n. 54/E del 13 giugno 2001, richiamata in atti dalle amministrazioni resistenti).

In relazione, invece, alla lamentata questione per cui l'indice sintetico non rispecchierebbe in alcun modo il mercato di riferimento in quanto non terrebbe conto della frequente possibilità che un incarico

venga conferito congiuntamente a più professionisti, comportando la ripartizione del compenso erogato per la prestazione resa su mandato congiunto con uno o più colleghi, evidenzia Il Collegio come la situazione prospettata non sembra possa costituire elemento di criticità o confusione ai fini della corretta imputazione in capo a ciascun avvocato del compenso percepito.

Occorre, infatti, tener conto della previsione dell'art. 8 del d.m. 10 marzo 2014, n. 55, *“Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247”*, come modificato dal successivo d.m. 8 marzo 2018, n. 37, ai sensi del quale *“Quando incaricati della difesa sono più avvocati, ciascuno di essi ha diritto nei confronti del cliente ai compensi per l'opera prestata, ma nella liquidazione a carico del soccombente sono computati i compensi per un solo avvocato”*.

Sul tema è anche intervenuta la Corte di Cassazione che ha più volte confermato il diritto di ciascun avvocato *“all'onorario nei confronti del cliente in base all'opera effettivamente prestata, rimanendo escluso il diritto all'intero onorario solo se risulta implicitamente ed inequivocabilmente una reciproca sostituzione nelle singole prestazioni poi sommate nella specifica”* (in tal senso, *ex multis*, l'ordinanza n. 19255/2018).

8.6.2. In merito, poi, all'indicatore *“valore aggiunto per addetto”*, parte ricorrente - nella considerazione che tale indicatore servirebbe a correlare l'affidabilità fiscale del professionista ai costi sostenuti nell'anno dallo stesso per l'esercizio della propria attività - lamenta il fatto che tale conclusione sarebbe *“totalmente arbitraria ed incongrua, atteso che i costi che il professionista deve sostenere sono tendenzialmente fissi e non possono essere rimodulati da un periodo d'imposta ad un altro a seconda degli incarichi ricevuti dalla clientela, con la conseguenza che potrebbero determinare un valore aggiunto negativo, comportando così la perdita delle premialità previste dalla legge”*.

Anche tale censura non appare meritevole di condivisione.

L'indicatore di cui si discorre esprime, infatti, il valore economico generato dallo studio professionale in riferimento al contributo di ciascun addetto e rappresenta una dimensione fondamentale di valutazione di efficienza di una struttura economica, quale è lo studio professionale. L'indicatore misura, in particolare, il valore prodotto dallo studio professionale destinato a remunerare, oltre il titolare (o soci/associati), anche quei fattori che contribuiscono a generare valore, come ad esempio il lavoro (sotto forma di stipendi, contributi, indennità di fine rapporto), sicchè la valutazione del contribuente in termini di premialità non può prescindere dalla misurazione di tale dimensione di analisi.

Ebbene le affermazioni apodittiche di pretesa irragionevolezza di tale indicatore risultano, oltre che generiche e del tutto indimostrate, comunque smentite dalle evidenze rese in atti dall'Avvocatura in relazione ai dati relativi all'applicazione dell'ISA AK04U che il nuovo ISA BK04U ha sostituito e che ugualmente prevedeva l'indicatore di cui si discorre, da cui risulta come quest'ultimo abbia avuto un effetto tutt'altro che penalizzante per la platea dei contribuenti che lo ha applicato. Riferiscono, infatti, le amministrazioni resistenti come *“nel p.i. 2018, il 42,43% degli esercenti l'attività degli studi legali ha avuto accesso al regime premiale; percentuale superiore al 39,40%, pari alla media del totale dei contribuenti che hanno ottenuto benefici premiali applicando gli ISA nel p.i. 2018”* (quanto di legge a pag. 25 della memoria depositata il 28 dicembre 2022).

Ritiene, pertanto, il Collegio che non sussistano elementi per considerare le ragioni dei ricorrenti idonee a mettere in discussione la capacità dell'ISA di rappresentare le realtà economiche cui si riferiscono, né i dati a disposizione mostrano che vi siano state *“distorsioni”* nell'applicazione dello strumento.

Appare, inoltre, illogica, prima ancora che infondata, l'asserzione, resa con riferimento all'indicatore di cui si discorre, secondo la quale il sistema ISA sia penalizzante laddove non riconosce a tutti la possibilità di accedere ai benefici premiali, osservando il Collegio come sia connaturato al concetto stesso di premialità la circostanza che il beneficio sia riconosciuto solo a coloro che siano individuati come più meritevoli e non a tutti indiscriminatamente, e come l'annullamento dell'ISA priverebbe tutti della possibilità di accedere ai benefici arrecando ovviamente un maggior danno proprio ai contribuenti fiscalmente più affidabili e quindi più meritevoli.

8.7. I ricorrenti contestano, poi, gli *“indicatori elementari di anomalia”* previsti dall'ISA BK04U, ritenendo tale sistema *“irragionevole ed ingiusto”*, in ragione della riferita *“palese iniquità di un tale severo automatismo per tutti coloro che abbiano un reddito/margine operativo/risultato ordinario negativo”* con particolare riguardo a quanti hanno iniziato l'attività a fine 2019.

Ebbene, rileva in senso contrario alla censura formulata da parte ricorrente come, anche con riferimento a tali soggetti, l'art. 9 bis del d.l. n. 50/2017 preveda, al comma 6, che gli ISA non si applichino ai periodi d'imposta nei quali il contribuente:

- i) ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa;
- ii) dichiara ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA.

Le cause di esclusione dall'applicazione degli ISA sono state, dunque, direttamente individuate dal legislatore che ha definito le fattispecie in presenza delle quali è consentito non applicare gli ISA.

Benché, poi, tra tali casistiche non sia contemplata anche quella rappresentata dall'anzianità professionale, che - a detta dei ricorrenti - sarebbe idonea a generare una *“grave distorsione”*, tale elemento (come accennato) risulta essere stato, comunque, già considerato nella stima dei compensi percepiti dal professionista (in tal senso, quanto evidenziato al precedente § 8.5).

In secondo luogo, parte ricorrente eccepisce *“l'irragionevolezza di accostare ad ogni singolo disallineamento, seppur minimo, un indice di affidabilità pari ad 1”*, poiché tali anomalie

potrebbero derivare da errori o disallineamenti tra il dato dichiarato dal contribuente e quello fornito in precedenza alla stessa Agenzia.

Occorre, rilevare in senso contrario come gli indicatori elementari di anomalia, nel perseguire il fine di monitorare situazioni atipiche dal punto di vista contabile e gestionale e/o disallineamenti tra informazioni presenti nei modelli di rilevazione dei dati per l'applicazione degli ISA, ovvero tra queste e le informazioni presenti nei modelli dichiarativi e/o in altre banche dati - contribuiscono alla determinazione della media dell'indice sintetico solo in presenza di anomalia e, a seconda dell'anomalia riscontrata, possono assumere un valore compreso tra 1 e 5 in caso di anomalie di carattere contabile o dichiarativo, ovvero un punteggio pari a 1 in caso di fattispecie dichiarative di particolare gravità.

Il contribuente e gli intermediari, nel caso di indicatori elementari di anomalia basati su dati precalcolati forniti dall'Agenzia delle entrate, hanno, inoltre, la possibilità, dopo aver verificato tali dati, di modificarli, come indicato nella circolare n. 29/E del 2019, per disattivare eventuali criticità evidenziate dagli indicatori stessi e di conseguenza migliorare il punteggio di affidabilità. In particolare, nell'ISA BK04U, tale possibilità è riconosciuta con riferimento all'indicatore "*Corrispondenza dell'anno di inizio attività con i dati in Anagrafe Tributaria*".

A ciò si aggiunga, come, in ogni caso, il contribuente che rilevi disallineamenti potrà, comunque, sempre fornire elementi esplicativi all'amministrazione finanziaria compilando le già richiamate apposite "*note aggiuntive*".

Quanto al "*sistema delle soglie*", definito in ricorso come "*totalmente incomprensibile*", gli stessi ricorrenti riconoscono come l'ISA BK04U preveda, con riferimento all'incidenza sui compensi, tre nuovi indicatori elementari di anomalia - spese, consumi e altre spese documentate - che verificano la plausibilità delle spese sostenute dal professionista rispetto all'ammontare complessivo dei compensi dichiarati.

Ebbene, dalla difesa di parte resistente emerge come ragionevolmente tali indicatori rappresentino il risultato delle analisi statistico-economiche condotte sui dati dichiarativi relativi al periodo d'imposta 2017 e siano calcolati rapportando ai compensi complessivamente conseguiti, rispettivamente, il totale delle spese, l'ammontare dei consumi e l'ammontare delle altre spese documentate nette e ad essi venga associato un punteggio pari a 1 solo nel caso in cui tali rapporti siano superiori al valore delle rispettive soglie di riferimento ovvero qualora l'ammontare dei compensi sia uguale a zero.

In particolare, per l'indicatore "*incidenza delle spese sui compensi*", peraltro già presente nelle varie evoluzioni degli studi di settore, le soglie sono state differenziate per modello di business e in base all'incidenza delle spese per forza lavoro sul totale delle spese.

Ne discende come l'anomalia venga, quindi, attribuita sulla base di una soglia individuale che risulta essere tanto più elevata quanto più le spese per la forza lavoro (personale dipendente e/o

collaboratori esterni) sono incidenti sul totale delle spese, nell'intento di favorire una valutazione più puntuale di quei soggetti che ricorrono in maniera occasionale o limitata alla forza lavoro. La metodologia applicata all'indicatore permette, così, di attribuire al professionista soglie personalizzate originate da un sistema di proporzionalità che mette in relazione l'incidenza della forza lavoro sul totale spese del soggetto con le categorie estreme di incidenza di forza lavoro (uguale a zero e uguale a cento), per le quali sono state definite le soglie di riferimento.

Nella determinazione del valore di soglia dell'indicatore concorre inoltre, come già accennato, una valutazione di plausibilità economica che tiene conto anche degli aspetti peculiari dei singoli modelli di business, in relazione alle caratteristiche strutturali ed organizzative dello studio professionale.

Per gli indicatori “*incidenza dei consumi sui compensi*” e “*incidenza delle altre spese documentate sui compensi*”, i valori soglia sono stati definiti in base a principi di plausibilità economica analizzando i dati dichiarati dai professionisti in relazione all'incidenza delle voci di spesa componenti gli specifici indicatori in rapporto ai compensi percepiti nell'anno.

Esse fanno riferimento, nel caso dei consumi, a spese sostenute per servizi telefonici e per consumi di energia elettrica, mentre per le altre spese documentate si rinvia all'elenco delle spese deducibili (nella maggior parte dei casi non al 100%) riportato nelle istruzioni del rigo H19 del quadro H - dati contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'ISA BK04U.

Ebbene, considerate le caratteristiche delle voci di spese previste per i due indicatori, ritiene il Collegio che le soglie individuate non siano manifestamente inidonee (come vorrebbe parte ricorrente) ad intercettare situazioni di anomalia economica.

8.8. Lamentano, infine, i ricorrenti l'irragionevolezza del decreto ministeriale laddove utilizza l'indicatore di anomalia “*numero di prestazioni equivalenti per addetto*”, affermando altresì che “*La valenza - sul piano economico - di un simile indicatore appare oscura*”.

Tale presunta oscurità appare, invero, superata dalle argomentazioni al riguardo spese dalle amministrazioni resistenti, ove è chiarito come detto indicatore sia finalizzato a verificare non già se le politiche tariffarie dello studio legale siano particolarmente basse e si pongano al di sotto della soglia minima di riferimento, quanto piuttosto la plausibilità del numero di prestazioni “*equivalenti*” definite attraverso il confronto con la remunerazione mediana di una prestazione (pari a 1.300 euro), con riferimento al contributo di ciascun addetto.

In altre parole, per ogni singolo contribuente, tenuto conto dell'età professionale e della compilazione o meno della sezione “*Altre attività*” del modello, i valori soglia vengono ponderati sulla base della percentuale di appartenenza alle diverse aree territoriali, sicchè la “*molteplicità di contesti lavorativi assai variegati (dalla grande metropoli alla cittadina di provincia, dalla zona montana a quella costiera, dal Nord al Centro e al Sud del Paese)*”, evidenziata dai ricorrenti, appare quindi adeguatamente considerata.

9. In conclusione, alla luce di tutte le considerazioni fin qui svolte, il ricorso deve, dunque, essere integralmente respinto.

Sussistono, comunque, giusti motivi, in ragione della natura degli interessi coinvolti, per compensare integralmente tra le parti le spese di lite.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 8 febbraio 2023 con l'intervento dei magistrati:

Francesco Riccio, Presidente

Eleonora Monica, Consigliere, Estensore

Michele Tecchia, Referendario

L'ESTENSORE
Eleonora Monica

IL PRESIDENTE
Francesco Riccio