
Le nuove modalità di accertamento in base agli studi di settore

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 9 Settembre 2011

l'estate 2011 sta portando molte innovazioni in tema di accertamento basato sugli studi di settore: facciamo il punto della situazione

La cd. Manovra di ferragosto - D.L. 13 agosto 2011, n. 138, art. 2, c. 35 - ha integrato l'ultimo periodo del comma 4 bis dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, norma che si occupa delle modalità di utilizzazione degli studi di settore in fase di accertamento.

Le regole

Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi e, qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi.

L'utilizzo di tale strumento, in fase accertativa, non si applica nei confronti dei contribuenti:

- a) che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c - d - e, o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro;
- b) che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta. La disposizione di cui al comma 1 si applica comunque in caso di cessazione ed inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti ;
- c) che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività

Ai sensi del comma 4-bis, dell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, le rettifiche sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d, periodo 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, comma 2, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non possono essere effettuate nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità, ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto- legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, tenuto altresì conto dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori, di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della legge n.146/1998, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 €, sia pari o inferiore al 40%

dei ricavi o compensi dichiarati.

Il comma 4-bis, prevede, quindi, nella sua versione originaria, prima della modifica apportata dalla cd. Manovra di ferragosto, che nei confronti dei contribuenti che risultino "congrui" rispetto alle risultanze degli studi di settore (anche per adeguamento in dichiarazione) l'accertamento di tipo presuntivo previsto all'art. 39, c. 1, lett. d, p. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, e all'art. 54, c. 2, u.p., del D.P.R. n. 633 del 1972, possa essere effettuato solo al verificarsi di una delle seguenti condizioni:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo, sia superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi/compensi dichiarati;
- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione presuntiva, superi, in valore assoluto, 50.000 €.

Sul punto il documento di prassi n. 31/2007 richiama quanto già esplicitato precedentemente con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007: *“la previsione del limite dei 50 mila euro e del 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati non costituisce in alcun modo una franchigia. Pertanto, nell'ipotesi in cui l'ammontare accertabile in base alle presunzioni semplici qualificate sia superiore ai predetti limiti, la rettifica dei ricavi e/o dei compensi sarà effettuata nella misura complessiva”*.

Riportiamo gli esempi predisposti dall'Agenzia delle Entrate.

Esempio 1 - Periodo d'imposta 2006

Soggetto congruo agli studi di settore e agli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 della legge Finanziaria 2007

Ricavi stimati dallo studio di settore 70.000 €

Maggiori ricavi da normalità economica 10.000 €

Ricavo puntuale di riferimento 80.000 €

Ricavi dichiarati 100.000 €

Se i ricavi risultanti sulla base di presunzioni semplici superano 140.000 € (ricavi dichiarati + 40 %), l'ufficio è legittimato ad utilizzare tale tipologia di accertamento.

Esempio 2 - Periodo d'imposta 2006

Soggetto congruo agli studi di settore e agli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 della legge Finanziaria 2007

Ricavi stimati dallo studio di settore 70.000 €

Maggiori ricavi da normalità economica 10.000 €

Ricavo puntuale di riferimento 80.000 €

Ricavi dichiarati 200.000 €

Se i ricavi risultanti sulla base di presunzioni semplici superano 250.000 € (ricavi dichiarati + 50.000 massimo franchigia), l'Agenzia delle entrate è legittimata ad utilizzare tale tipologia di accertamento.

La preclusione accertativa non trova applicazione per i contribuenti nei cui confronti sussistono le condizioni per l'irrogazione di sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore, previste dall'art. 1, c. 2-bis, e dall'art. 5, c. 4-bis, del D.Lgs. n. 471/97, nonché dall'art. 32, c. 2-bis, del D.Lgs. n. 446/97.

In pratica, la preclusione è sottoposta alla condizione che le informazioni indicate dal contribuente nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore non siano viziate da irregolarità tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni previste e introdotte con la Finanziaria 2007 (per superare la preclusione in sede di accertamento, non è necessario che sia intervenuta l'effettiva irrogazione della sanzione, ma piuttosto che risultino verificati i presupposti oggettivi posti a base della norma sanzionatoria. In tal caso, nelle specifiche motivazioni dell'atto di accertamento andrà inclusa anche quella relative alla sussistenza delle condizioni per l'applicazione delle citate sanzioni).

La novità di ferragosto

Oggi, per effetto della cd. Manovra di ferragosto, la preclusione accertativa, si applica si applica, oltre che nell'ipotesi in cui non siano irrogabili le sanzioni di cui ai commi 2-bis e 4-bis rispettivamente degli articoli 1 e 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nonché al comma 2-bis dell'articolo 32 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, alla ulteriore condizione che i contribuenti interessati risultino congrui all'erisultanze degli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, in relazione al periodo di imposta precedente.

Quindi, doppia condizione:

- non applicabilità delle sanzioni per cd. taroccamento dei dati;
- congruità rispetto al periodo d'imposta precedente.

Si ricorda che l'art. 23, c. 28, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, conv. con mod. in L. n. 111/2011, aveva già modificato l'art. 10 della legge n. 146 del 1998, cassando l'inciso che obbligava l'ufficio, in caso di rettifica, di indicare nella motivazione dell'atto le ragioni che lo hanno indotto a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente.

9 settembre 2011

Francesco Buetto

1 La cessazione ed il successivo inizio dell'attività non determinano causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore qualora ricorrano contestualmente i tre seguenti requisiti: 1) che l'attività iniziata venga svolta dallo stesso soggetto che precedentemente aveva cessato l'attività (ciò comporta necessariamente che vi sia identità tra il soggetto che ha cessato l'attività e quello che la inizia nuovamente entro il termine dei sei mesi) - cfr. circolare n. 31/2007; 2) che l'attività venga nuovamente iniziata entro il termine di sei mesi dalla sua cessazione (il requisito del termine dei sei mesi ricorre sia nel caso in cui il periodo di cessazione dell'attività ricada per intero nell'ambito dello stesso periodo d'imposta, sia qualora la cessazione e l'inizio entro i sei mesi siano avvenuti a cavallo di due periodi d'imposta consecutivi; 3) che l'attività presenti il carattere della "omogeneità" rispetto a quella preesistente (come rilevato dalla circolare n. 11/E del 2006, il requisito dell'omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente sussiste se le attività sono contraddistinte da un medesimo codice attività, ovvero i codici attività sono compresi nel medesimo studio di settore). In ordine alla previsione relativa alla mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti, come già chiarito con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, la fattispecie si verifica quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità: acquisto o affitto d'azienda; successione o donazione d'azienda; operazioni di trasformazione. Anche per l'ipotesi di "mera prosecuzione", andrà verificata la sussistenza del requisito dell'omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente. In modo particolare, in ipotesi diverse dalle precedenti (quale, ad esempio, quella del conferimento d'azienda), occorre riscontrare gli estremi della "prosecuzione dell'attività", con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.