
La stretta sugli studi di settore

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 18 Febbraio 2012

analisi degli ultimi chiarimenti in merito alla complessa applicazione delle recenti normative introdotte per rendere più efficaci gli studi di settore

L'art. 2, c. 35, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, ha modificato il comma 4 bis dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, norma che si occupa della limitazione dei poteri accertativi nel caso in cui un soggetto sia risultato congruo alle risultanze degli studi di settore.

Ai sensi del comma 4-bis, dell'articolo 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 euro, 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, comma 1, lettera d, periodo 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, e all'art. 54, comma 2, ultimo periodo, 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 euro.

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".

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).

Per effetto della cd. Manovra di ferragosto, la preclusione accertativa, 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 oggetto di controllo.

Quindi, doppia condizione:

- non applicabilità delle sanzioni per cd. taroccamento dei dati;

- congruità rispetto al periodo d'imposta precedente oggetto di controllo.

Regola
I limiti dell'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti congrui si hanno solo se questi abbiano adempiuto agli obblighi di comunicazione e trasparenza nei confronti dell'amministrazione medesima.

Le indicazioni di TeleFisco 2012

Preso atto che l'art. 2, c. 35, del D.L. 138/2011 ha modificato l'articolo 10, comma 4-bis, della L. 146/1998 ed ha stabilito che per avere la "copertura" dagli ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici fino al 40% dei ricavi dichiarati, con il limite di 50.000 euro, occorre risultare "congrui" alle risultanze degli studi anche per l'anno precedente, e che l'art. 10, comma 4-bis, della L. 146/1998 è stato successivamente abrogato dal D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, in legge n. 214/2011, stabilendo che detta previsione trova applicazione fino al periodo d'imposta 2010, si pone la questione di individuare per quali annualità trova applicazione la previsione sulla necessità della "congruità" anche per il periodo precedente.

La risposta fornita dalla Direzione Centrale Accertamento – illustrata nel corso di TeleFisco 2012 – prende le mosse dalla relazione illustrativa al decreto, che prevede che "in relazione ad un'annualità di imposta" la limitazione dei poteri accertativi "sussiste solo se il contribuente interessato è risultato congruo, anche a seguito di adeguamento, agli studi di settore anche per l'annualità precedente oggetto di controllo".

Le Entrate ritengono che "tale disposizione abbia natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati. Ne consegue che la stessa ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta, sino al 2010, ancora accertabili. Infatti, successivamente l'entrata

in vigore della disposizione in commento, il comma 12 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 ha abrogato il citato comma 4-bis "con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e successive".

IL D.L. n.201/2011

Il D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito, con modificazioni, in legge n. 214 del 22 dicembre 2011 - art. 10, c. 9 -, è intervenuto, ancora una volta sul procedimento di accertamento a mezzo studi di settore.

In pratica, nei confronti dei contribuenti soggetti agli studi di settore, i quali abbiano assolto fedelmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, e sulla base dei dati sopra indicati risultino coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili (cd. doveri di comunicazione e trasparenza):

- sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, c. 1, lett. d, p. 2, del D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, c. 2, u.p., del D.P.R. n. 633/1972 (accertamenti analitici-induttivi);
- sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43, c. 1, del D.P.R. n.600/73, e dall'art. 57, c. 1, del D.P.R. n. 600/1973; 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. Ricordiamo, comunque, che per effetto di quanto previsto dall'art. 10, c. 6, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, la determinazione dei maggiori ricavi, corrispettivi e compensi, conseguenti all'applicazione degli accertamenti effettuati dagli uffici, mediante l'applicazione degli studi di settore, ovvero dichiarati per effetto di adeguamento, non è rilevante ai fini della comunicazione di reato, essendo stato escluso l'obbligo della trasmissione, all'autorità giudiziaria competente, della notizia di reato d'ufficio, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. ;
- la determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello ordinario (la regola generale, invece, è del 20%).

Le misure premiali previste nel comma 9 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011, seppur inserite nel contesto di una disposizione che introduce un regime semplificato riservato ad alcuni contribuenti, hanno una portata generale applicandosi a tutti i contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore di cui all'articolo 10 della legge n. 146 del 1998 (cfr. VideoForum 2012).

Sicuramente uno degli aspetti più rilevanti è dato dal diverso meccanismo di calcolo del sintetico.

Teniamo conto che il soggetto congruo e coerente agli studi di settore può comunque dichiarare una perdita, dal momento che il meccanismo presuntivo si basa sui ricavi/compensi; e dall'altra parte, tale posizione di congruità può giocare ai fini di una eventuale ricostruzione sintetica del reddito (il reddito complessivo accertabile deve eccedere di almeno un terzo quello dichiarato, in luogo del quinto previsto ordinariamente).

Ricordiamo che sempre nel corso di Telefisco 2012 la Direzione Centrale Accertamento ha chiarito – partendo dalla disposizione normativa – che per la determinazione dell'eccedenza occorre riferirsi al reddito dichiarato.

Nell'esempio oggetto del quesito, il calcolo dell'eccedenza (un quinto) si baserà sul reddito dichiarato pari a 82.000 euro e, pertanto, l'accertamento pari a 100.000 euro sarà effettuabile.

Proprio in ordine all'aumento della franchigia da accertamenti sintetici da un quinto ad un terzo, nel corso del Videoforum 2012 è stato precisato che tale norma non si rende applicabile anche ai soci di società trasparenti (i.e. snc, sas...) congrue, coerenti e fedeli agli studi di settore ma solo alle imprese individuali ed ai lavoratori autonomi.

“Infatti, dalla lettura congiunta dei due incisi si rileva che il beneficio di cui alla citata lettera c) è riferibile ai soli contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore nei cui confronti si applicano le previsioni normative in materia di determinazione sintetica del reddito”.

15 febbraio 2012

Francesco Buetto