
I chiarimenti dell'Agenzia in tema di studi di settore

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 20 Marzo 2012

analisi delle risposte ai quesiti fornite dall'Agenzia in merito all'applicazione degli studi di settore: il caso della scissione, della società in liquidazione, della Spa pubblica, del contribuente minimo...

Con circolare n. 8 del 16/03/2012 n. 8 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento – Ufficio Studi di settore – ha fornito, fra l'altro le risposte ad una serie di quesiti posti. Analizziamoli.

Applicazione degli studi di settore

Quesito 1

Una società presenta la suddetta situazione:

- il 2 aprile 2008 inizia un'attività d'impresa – codice attività 46.18.97 – dalla quale consegue il 34% dei ricavi del periodo d'imposta 2011 (non prevalente);
- il 23 settembre 2011 inizia un'altra attività d'impresa – codice attività 46.71.00 – dalla quale consegue il 66% dei ricavi del periodo d'imposta 2011 (prevalente).

Atteso che l'attività prevalente della società corrisponde a quella iniziata nel corso del 2011, la società chiede di sapere se la stessa è soggetta all'applicazione degli studi di settore o ne è esclusa per la causa legata all'inizio attività nel corso dell'anno?

Le Entrate, rilevano, innanzitutto che l'art. 1, comma 2, del decreto dell'11 febbraio 2008 stabilisce che gli studi di settore si applicano ai contribuenti che svolgono in maniera prevalente le attività indicate nei decreti di approvazione

degli studi medesimi. Nello stesso comma si prevede, inoltre, che in caso di esercizio di più attività d'impresa, per attività prevalente, con riferimento alla quale si applicano gli studi di settore, si intende quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi.

Per quanto riguarda la causa legata all'inizio attività nel corso dell'anno, la previsione del comma 4, lettera b dell'art. 10 della legge 146 del 1998 deve essere riferita all'attività d'impresa svolta nel suo complesso dal contribuente.

La situazione della società cui si fa riferimento nel quesito non è pertanto riconducibile alla fattispecie prevista dalla causa di esclusione dall'applicazione degli studi legata all'inizio attività nel corso dell'anno, atteso che la medesima società ha iniziato l'attività d'impresa in epoca precedente al 2011.

Le circostanze descritte nel quesito permettono all'A.F. di ricondurre la situazione della predetta società ad una modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, in quanto la nuova attività iniziata nel corso dell'anno sostituisce, in termini di prevalenza dei ricavi, l'attività precedente. Al riguardo, come già chiarito nella circolare n. 29/E del 2009, la modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata si configura come una causa di esclusione riconducibile a quella prevista per i contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, ai sensi dell'art. 10, c. 4, lett. c, della legge n. 146 del 1998.

La società cui si fa riferimento nel quesito non è, pertanto, soggetta all'applicazione degli studi di settore, in quanto si trova in un periodo di non normale svolgimento dell'attività per quanto concerne lo strumento presuntivo.

In merito, la nota d'Agenzia osserva che l'art. 1, c. 19, della legge n. 296 del 2006 ha previsto la compilazione del modello per l'applicazione degli studi di settore anche per i soggetti esclusi dall'applicazione degli stessi in conseguenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività. Il modello che tali soggetti devono presentare è quello afferente lo studio di settore relativo all'attività per la quale si sono conseguiti i maggiori ricavi/compensi durante il periodo d'imposta considerato, prescindendo dalla circostanza che detta attività sia quella iniziata o cessata.

Quesito 2

Una società si è scissa a dicembre 2011 in due società (costituite nella stessa data) che proseguono la medesima attività. Stando a quanto indicato nelle istruzioni alla compilazione dei modelli studi di settore, trattandosi di mera prosecuzione di attività, le due società devono applicare gli studi di settore.

Considerato che la società scissa era esclusa dall'applicazione degli studi di settore per il superamento della soglia dei ricavi, le due società neo costituite devono comunque applicare gli studi di settore, oppure anche per loro opera tale

esclusione? Inoltre, al fine di stabilire se viene superata la soglia dei 5.164.569 euro ai fini dell'esclusione, occorre ragguagliare all'anno i ricavi dichiarati dalla società?

Anche in questo caso le Entrate richiamano precedenti di prassi; in particolare, nella circolare n. 31/E del 2007 è stato chiarito che, con la previsione relativa alla mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti, il legislatore ha inteso ricondurre nell'ambito di applicazione degli studi di settore anche quelle attività che, seppur formalmente configurabili come “nuove”, costituiscono sostanzialmente la continuazione di attività già precedentemente in essere.

Con riguardo a tale ipotesi (vale a dire quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti), come già rilevato anche con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, deve ritenersi che la fattispecie si verifichi 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.

In quest'ottica, sono da considerarsi comunque “*mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti*” alcune tipologie di inizio di attività quali quelle derivanti da:

- acquisto o affitto d'azienda;
- successione o donazione d'azienda;
- operazioni di trasformazione;
- operazioni di scissione e fusione d'azienda.

Ciò che rileva è quindi sono le attività che costituiscono la sostanziale continuazione di attività già precedentemente in essere, senza avere riguardo al soggetto che la esercitava precedentemente.

I soggetti che iniziano una attività costituente “*mera prosecuzione*” di una precedente, come nel caso di una scissione, di conseguenza, sono tenuti all'applicazione degli studi di settore anche se il soggetto di cui si prosegue l'attività ne era escluso per una delle cause previste dal comma 4 dell'articolo 10 della legge 146 del 1998.

In questo caso, per stabilire se viene superata la soglia dei 5.164.569 euro ai fini dell'esclusione dall'applicazione degli studi di settore, l'ammontare dei ricavi conseguiti nel primo periodo d'imposta va ragguagliato al periodo di

svolgimento dell'attività o alla durata del periodo.

Compilazione del quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore

Una società che esercita un'attività di gestione di una struttura alberghiera, tenuta all'applicazione dello studio di settore VG44U, nel corso dell'anno sostiene dei costi relativi ai compensi/corrispettivi dovuti ad agenzie di intermediazione turistica per la segnalazione e/o vendita di pacchetti turistici. Tali costi in quale rigo devono essere indicati all'interno del quadro degli elementi contabili del modello studi di settore?

Le Entrate, innanzitutto, premettono che gli stessi non possono trovare accoglimento nel rigo F15 tra i *Costi per la produzione di servizi*, atteso che in tale rigo vanno indicati i costi per l'acquisto di beni strettamente correlati alla produzione del servizio oggetto dell'attività dell'impresa; a titolo esemplificativo, possono essere considerati tali le spese per i carburanti e i lubrificanti sostenute dalle imprese di autotrasporto o le spese per l'acquisto dei prodotti utilizzati dai barbieri e dai parrucchieri per lo svolgimento della loro attività (ad esempio, per il lavaggio e la cura dei capelli).

I costi relativi ai compensi/corrispettivi dovuti ad agenzie di intermediazione turistica per la segnalazione e/o vendita di pacchetti turistici non rappresentano dei costi direttamente afferenti la produzione di ricavi, ma dei costi specifici legati ad una delle modalità attraverso le quali viene offerta l'attività alberghiera, come evidenziato nello stesso modello VG44U, nei righe da D26 a D30, nei quali sono elencate le modalità di vendita specifiche di tale attività.

Tali costi devono pertanto trovare accoglimento nel rigo F16 tra le *Spese per acquisto di servizi*, coerentemente con quanto già indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello studi di settore con riferimento alle provvigioni attribuite dalle case mandanti agli agenti di commercio e a quelle attribuite dagli agenti di assicurazione ai propri sub agenti.

Imprese in liquidazione

Il contribuente, in sede di quesito, rileva che nella risoluzione 31/E del 4 febbraio 2009 sono stati forniti chiarimenti riguardo gli adempimenti dichiarativi nel caso di imprese individuali poste in liquidazione. Sulla base di quanto

chiarito nella predetta risoluzione emerge, infatti, che *“limitatamente al reddito di impresa, occorre distinguere il periodo compreso tra l’inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione, che per le imprese individuali coincide con la comunicazione di cui all’articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 (periodo ante liquidazione), e quello relativo alla residua frazione del periodo di imposta (periodo post liquidazione)”*.

Ne consegue che il liquidatore deve presentare, ai soli fini del reddito d’impresa:

- una dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione, entro l’ultimo giorno del settimo mese successivo alla delibera di messa in liquidazione;
- una dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo di imposta post liquidazione da presentare entro i termini stabiliti dall’art. 2 del D.P.R. 322/98.

I risultati delle due dichiarazioni relative al reddito d’impresa per il periodo ante liquidazione e per la residua frazione del periodo d’imposta devono confluire in un’unica dichiarazione relativa a tutti i redditi percepiti dal contribuente nel periodo d’imposta (compresi quelli relativi ad altre categorie reddituali) da presentare entro i termini stabiliti dall’art.2 del D.P.R. n. 322 del 1998.

In relazione al modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore e, in particolare, alla dichiarazione alla quale quest’ultimo deve essere allegato, nella risoluzione n. 31/E è stato evidenziato che la facoltà di allegare tale modello debba essere presa in considerazione in relazione alla dichiarazione relativa al reddito d’impresa ante liquidazione, mentre, per i periodi post liquidazione il contribuente è escluso dall’applicazione degli studi di settore.

Per quanto riguarda i periodi post liquidazione, ferma restando l’esclusione del contribuente dall’applicazione degli studi di settore, si chiede se debba comunque essere presentato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi stessi ai sensi dell’articolo 1, comma 19, della legge 296 del 2006, atteso che la citata risoluzione n. 31/E non fornisce esplicite indicazioni al riguardo.

Le Entrate, prendono le mosse proprio dalla risoluzione n. 31/E del 4 febbraio 2009, nella quale è stato precisato che deve essere presentata:

1) una dichiarazione relativa al *periodo ante liquidazione* (a cura del liquidatore) ai soli fini di comunicare il reddito d’impresa e quindi senza liquidazione delle imposte. Tale adempimento consta nell’invio di un frontespizio di Unico con allegato il solo quadro del reddito d’impresa (RF o RG).

2) una dichiarazione relativa al *primo periodo di liquidazione* (così come gli eventuali successivi periodi di liquidazione fino alla chiusura) anch'essa ai soli fini di comunicare il reddito d'impresa e quindi senza liquidazione delle imposte. Anche tale adempimento consta nell'invio di un frontespizio di Unico (a cura del liquidatore) con allegato il solo quadro del reddito d'impresa (RF o RG).

3) una *dichiarazione ordinaria* comprendente tutti i redditi percepiti dal contribuente nel periodo d'imposta, composta dai redditi d'impresa per il periodo ante liquidazione e per la residua frazione del periodo d'imposta e dagli eventuali altri redditi (es. fabbricati), per i quali devono essere liquidate le imposte tenendo conto di oneri deducibili/detraibili, dei carichi di famiglia, ecc..

In particolare, in relazione all'ipotesi posta, gli estensori della C.M.n.8/2012 evidenziano che:

- con riferimento alla dichiarazione di cui al precedente punto 1), coerentemente con le indicazioni formulate con la risoluzione n. 31/E, ferma restando l'esclusione da accertamento da studi, si conferma l'adempimento dell'obbligo relativo all'invio del modello studi previa indicazione nel quadro del reddito d'impresa del codice di esclusione 2 (periodo di cessazione dell'attività);
- con riferimento alla dichiarazione di cui al punto 2), si fa presente che deve essere inviato il relativo modello studi previa indicazione nel quadro del reddito d'impresa del codice di esclusione 5 (periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria);
- con riferimento alla dichiarazione di cui al punto 3), si ritiene che non sia necessario inviare alcun modello relativo agli studi di settore né ai parametri e neppure l'allegato INE, in quanto i dati degli studi relativi alle frazioni di periodo d'imposta collegati al quadro del reddito d'impresa sono già stati portati a conoscenza dell'Agenzia delle entrate con le dichiarazioni di cui ai punti 1 e 2.

Società per azioni a capitale pubblico

Una società per azioni il cui capitale posseduto è interamente pubblico chiede di sapere se è assoggettata alla disciplina degli studi di settore?

Per le Entrate, l'attuale disciplina riguardante le modalità di applicazione degli studi di settore non pone alcuna distinzione con riferimento alla veste giuridica del soggetto a cui è possibile accertare i ricavi e, conseguentemente, il reddito attraverso l'utilizzo degli studi stessi.

Infatti, gli studi di settore si applicano ai contribuenti che dichiarano redditi derivanti dall'esercizio d'impresa ovvero dall'esercizio di arti e professioni, senza ulteriori distinzioni.

Tuttavia, tenuto conto delle specifiche caratteristiche soggettive di una società per azioni a capitale interamente pubblico, gli eventuali controlli effettuabili sulla base degli studi di settore nei confronti della predetta società dovranno essere sempre valutati attentamente nel merito della loro sostenibilità.

Tale indicazione trova fondamento nella natura della compagine sociale e nella tipologia di evasione contrastata dagli studi di settore, basata sulla omessa certificazione dei corrispettivi.

In particolare, laddove le Direzioni provinciali riterranno di procedere mediante l'utilizzo di tale strumento presuntivo, dovranno coordinarsi tempestivamente con le competenti Direzioni Regionali, le quali valuteranno se interessare, per un parere in merito, la Direzione Centrale Accertamento.

Società in perdita per tre periodi di imposta

Una S.r.l. presenta dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, dal 2009 al 2011. Alla luce delle novità di cui all'articolo 2, comma 36-decies, del decreto legge n. 138 del 2011, per il periodo d'imposta 2012, potranno applicarsi le disposizioni in materia di società di comodo, nel caso in cui la società dovesse risultare congrua e coerente ai fini degli studi di settore?

Anche in questa ipotesi, l'Amministrazione finanziaria prende avvio dal dettato normativo di riferimento - comma 36-decies, del decreto legge n. 138 del 2011 – secondo cui *“Pur non ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, le società e gli enti ivi indicati che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta ai fini e per gli effetti del citato articolo 30. Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994.”*

Tra le cause di non applicazione l'art. 30 comma 1, lettera c), 6-sexies) della legge del 23 dicembre 1994 n. 724 dispone che alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore non si applicano le disposizioni del primo periodo dello stesso comma sulle società di comodo.

Da una lettura sistematica delle norme citate, le Entrate ritengono che nei confronti della società che presenta dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, non potranno applicarsi, con riferimento ai periodi d'imposta in cui la società stessa risulti congrua e coerente ai fini degli studi di settore, le disposizioni sulle società di comodo, di cui all'articolo 30 della legge del 23 dicembre 1994 n. 724.

Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità

Si chiede di sapere se ai soggetti che applicano il particolare regime contabile previsto dal comma 3 dell'art. 27 del decreto legge n. 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011 – regime di vantaggio per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità -, sono applicabili gli studi di settore in fase di eventuale accertamento?

Le Entrate, sul punto, innanzitutto, rilevano che a tali soggetti si applicano gli studi di settore in fase di accertamento, non rilevando nell'ordinamento una disposizione che lo escluda.

Ovviamente, si rendono applicabili anche a tali tipologie di soggetti le cause di esclusione e di inapplicabilità previste per la generalità dei contribuenti che esercitano un'attività soggetta agli studi di settore.

Tuttavia, la sussistenza dei requisiti di cui ai commi 96 e 99 dell'art.1 della legge n. 244 del 2007 potrebbe configurare anche una situazione di marginalità economica, secondo le caratteristiche esplicitate nelle circolari n. 31/E e n. 38/E del 2007 (scarsi beni strumentali, volumi d'affari ridotti, etc.).

Al riguardo, viene ricordato che, nei confronti dei soggetti "marginali", i documenti di prassi citati hanno richiamato l'attenzione degli uffici sul fatto che *"la ragionevole certezza che il particolare strumento accertativo possa portare a distorsioni applicative deve comportare, in linea generale, l'adozione della massima cautela nel relativo utilizzo, privilegiando, ove il controllo sia comunque ritenuto opportuno, modalità istruttorie diverse"*.

Con l'occasione, l'A.F. rileva che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011 nell'evidenziare che *"I contribuenti che applicano il regime contabile agevolato sono soggetti agli studi di settore ... ed ai parametri..., nonché alla compilazione del modello per la comunicazione dei relativi dati, come disposto dall'articolo 7 comma 2, lett. b) del decreto ministeriale 2 gennaio 2008"* ha chiarito che *"Ai fini dell'individuazione del limite relativo all'ammontare dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti, di cui all'articolo 1, comma 96 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, non rileva l'adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore o dei parametri"*.

29 marzo 2012

Francesco Buetto