
I nuovi poteri di accertamento derivanti dagli studi di settore

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 7 Aprile 2012

le regole sugli accertamenti standardizzati derivanti dall'applicazione degli studi di settore hanno subito numerose modifiche: facciamo il punto sullo stato attuale della normativa

Il D.L. semplificazione n. 16 del 2 marzo 2012 – in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 2 marzo 2012 - incide ancora una volta sugli studi di settore.

Vediamo, quindi, di fornire al Lettore un quadro riassuntivo, che riepiloga le regole da applicare.

LA REGOLA

Il comma 4 bis dell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 è la norma che si occupa delle limitazione dei poteri accertativi nel caso in cui un soggetto sia risultato congruo alle risultanze degli studi di settore.

Ai sensi di tale norma, 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”*.

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 manovra di ferragosto

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.

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.

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, occorre risultare "congrui" alle risultanze degli studi anche per l'anno precedente, e che l'art. 10, c. 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 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, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, 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, primo comma, 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 ;
- 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).

Per effetto della lettera aggiunta dall'art. 23, c. 28, lett. c, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, in vigore dal 17 luglio 2011, all'art. 39, c. 2, del D.P.R. n. 600/73 – norma che detta le regole per l'accertamento induttivo -, l'ufficio può determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione o irregolare compilazione del modello degli studi settore).

IL DL SEMPLIFICAZIONI

Il comma 4, dell'articolo 8, del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012 ha modificato l'art. 39 del DPR n. 600 del 1973 nella parte che prevede l'utilizzabilità dell'accertamento induttivo nei casi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore o la presentazione dello stesso con dati omessi o infedeli, nonché per l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi non sussistenti.

La disposizione adesso si applica in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Il comma 5 prevede l'applicabilità della suddetta modifica normativa agli accertamenti notificati a partire dalla data di entrata in vigore delle stesse mentre la previgente formulazione della lettera d-ter del secondo comma dell'articolo 39 del DPR n. 600 del 1973 resta applicabile agli accertamenti notificati in precedenza.

6 aprile 2012

Francesco Buetto