
Studi di settore e accertamento induttivo: applicazione retroattiva?

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 23 Luglio 2012

l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le nuove regole dell'accertamento induttivo puro si applicano ordinariamente già con riferimento all'annualità 2010: ne deriva la necessità di rivedere i comportamenti dichiarativi in materia di studi di settore adottati in UNICO 2011, e valutare il ricorso a correzioni sfruttando eventualmente l'istituto del ravvedimento

Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 30/E del 2012, ha chiarito definitivamente che le nuove regole dell'accertamento induttivo puro si applicano ordinariamente già con riferimento all'annualità 2010. Ne deriva la necessità di rivedere i comportamenti dichiarativi in materia di studi di settore adottati in UNICO 2011, e valutare il ricorso a correzioni sfruttando eventualmente l'istituto del ravvedimento.

L'articolo 8 comma 4 del dl 16/2012 riformula le ipotesi di accertamento induttivo puro di cui alla lettera d-ter del comma 2 dell'articolo 39 del DPR 600/73 prevedendone l'applicazione nei seguenti casi:

1. Omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore;
2. Indicazioni di cause di esclusione o inapplicabilità non sussistenti;
3. Omessa o inesatta indicazione dei dati richiesti dal modello studi di settore se ciò comporti una differenza superiore al 15% o comunque superiore a € 50.000,00 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.

La norma del DL 16/2012 sostituisce la previgente lettera d)ter, di cui al comma 2 dell'articolo 39 del DPR 600/73, come introdotta dall'articolo 23 comma 28 lettera c del DL 98/2011, la quale prevedeva la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di ricorrere all'accertamento induttivo puro in caso di omessa o infedele indicazioni dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché nell'ipotesi di indicazioni di cause

di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti se, con riferimento ad entrambe le ipotesi, il maggior reddito accertato, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore è superiore al 10% di quello dichiarato.

La previgente norma di applicazione dell'accertamento induttivo puro di cui al DL 98/2011, in sostanza non trova più applicazione prevedendo, il co. 5 dell'articolo 8 del DL 16/2012, che le nuove condizioni di applicazione dell'induttivo puro, di cui ai precedenti punti da 1 a 3, si applicano con riferimento agli atti impositivi notificati a decorrere dal 2 marzo 2012.

L'AE con circolare 30/E ha fornito alcuni chiarimenti per la corretta applicazione delle nuove norme che disciplinano l'applicazione dell'accertamento induttivo puro da non corretto comportamento dichiarativo in materia di studi di settore.

Con il presente documento ci si sofferma sull'analisi della decorrenza delle nuove disposizioni e sui comportamenti adottabili da parte dei contribuenti.

Accertamento induttivo da studi di settore – Decorrenza retroattiva.

L'AE, con riferimento alla decorrenza, già con la circolare 8/E del 2012 ma in relazione alla precedente formula della lettera d)ter del secondo comma dell'articolo 39 del DPR 600/73, ha precisato che *“la norma in commento, riferendosi alla potestà accertativa degli uffici, ha natura procedimentale e, pertanto, esplica effetti con riguardo a tutti i periodi d'imposta accertabili alla data di effettuazione del controllo cui risulta, teoricamente applicabile la sanzione di cui all'articolo 1 comma 2 – bis del D.Lgs 471/1997..Si ritiene tuttavia alla luce dei principi di trasparenza e di collaborazione cui sono improntati i rapporti tra Amministrazione e contribuenti, che gli uffici applicheranno ordinariamente la facoltà introdotta dalla citata disposizione del DL 98/2011 come modificata dal D.L. 16/2012 soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010”*.

E' inoltre precisato che, per le annualità precedenti il 2010, laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito comunichi i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisi l'interesse, con ricostruzione di tipo analitico o analitico induttivo evitando, in tali casi, il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo puro.

L'AE in sostanza, con la circolare 30/E, precisa, con riferimento alla decorrenza dell'accertamento induttivo da omessa o infedele presentazione dei modelli studi di settore, due aspetti operativi di assoluta rilevanza:

1 – le norme introdotte dal DL 16/2012 si applicano con effetto retroattivo e quindi per tutti i periodi di imposta accertabili alla data di notifica dell'atto impositivo;

2 – l'applicazione dell'accertamento induttivo puro sarà differenziata su un doppio binario, distinguendo i periodi di imposta accertabili ante 2010 e quelli a decorrere da tale annualità (2010) secondo la seguente dinamica operativa:

- Periodi di imposta precedenti all'annualità 2010: se il contribuente spontaneamente o a seguito di invito dell'ufficio comunichi i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, “qualora se ne ravvisi l'interesse” con ricostruzione di tipo analitico o analitico induttivo evitando, in tali casi, il ricorso a metodi di accertamento di tipo induttivo “puro”.
- Periodi di imposta a decorrere dall'annualità 2010: l'ufficio procede all'accertamento induttivo nei casi di omessa o infedele presentazione dei modelli degli studi di settore a meno che il contribuente non regolarizzi il non corretto comportamento dichiarativo e sempreché la violazione non sia stata già costata, e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

La regolarizzazione del non corretto comportamento dichiarativo in materia di studi di settore potrà avvenire mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ex art. 2 c. 8 del DPR 322/98 (dichiarazione integrativa presentabile entro il termine di decadenza per l'attività di accertamento ex art. 43 del DPR 600/73), e laddove il contribuente si ravveda entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'annualità in cui è commessa la violazione potrà fruire anche della riduzione delle sanzioni ai sensi della lettera b del comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

Questa quindi la posizione dell'ufficio che a dire il vero non appare poi proprio chiara e scevra da criticità. Non volendo in questa sede affrontare il tema dell'applicazione retroattiva delle nuove norme in materia di accertamento induttivo si propone un'analisi dell'interpretazione fornita dall'ufficio, (ma una provocazione va fatta: la norma pare, e ribadisco pare, essere di tipo sanzionatorio, prevedendo l'applicabilità dell'induttivo puro (quale provvedimento sanzionatorio) al verificarsi di precise violazioni relative alla presentazione dei modelli dichiarativi degli studi di settore, e se così fosse condiviso dalla giurisprudenza allora la norma non può di certo essere retroattiva ex art. 3 del D.Lgs. 472/1997).

A regime, vale a dire a decorrere dagli accertamenti aventi ad oggetto i periodi di imposta dall'annualità 2010, in caso di avvio di una qualsiasi attività amministrativa di accertamento (ovviamente correlata alla violazione in materia di studi di settore), il contribuente non potrà più sanare il non corretto comportamento dichiarativo, neanche se regolarizzi le omissioni a seguito di invito dell'ufficio. L'avvio dei controlli fiscali impedisce quindi la regolarizzazione della posizione del contribuente se a tale epoca il contribuente non ha già regolarizzato la violazione.

Con riferimento alle annualità precedenti a quella del 2010, l'AE precisa che, nonostante la non preventiva regolarizzazione del contribuente mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, se il contribuente a seguito di eventuale invito regolarizzi la propria posizione gli uffici procederanno con metodi di accertamento diversi da quelli di tipo induttivo.

Tanto chiarito, si tratta ora di comprendere a quale tipo di invito intenda riferirsi l'AE. Difatti la norma, a differenza di quelle che disciplinano le sanzioni per l'omessa presentazione dei modelli, non prevede l'ipotesi di regolarizzazione della violazione nel caso di presentazione del modello a seguito di specifico invito dell'ufficio e, pertanto, non disciplina un'ipotesi di regolarizzazione in last minute e in collaborazione con l'ufficio.

Ne deriva che, l'invito, a cui fa riferimento l'AE, in relazione alla possibile esclusione dell'induttivo puro per gli accertamenti delle annualità precedenti a quella del 2010, sarà (o quanto meno potrà essere) uno di quelli previsti dall'articolo 32 comma 1 del DPR 600/73, invito che è espressione dell'avvio di un'attività di controllo fiscale.

Si delinea quindi la seguente differenziata applicazione dell'accertamento induttivo:

DESCRIZIONE DEL PERIODO	ESCLUSIONE ACCERTAMENTO INDUTTIVO
Periodi di imposta precedenti all'annualità 2010	• Regolarizzazione spontanea del contribuente prima dell'inizio dei controlli mediante una dichiarazione integrativa; • Regolarizzazione a seguito di invito dell'ufficio dopo che i controlli sono avviati
Periodi di imposta a decorrere dall'annualità 2010	• Regolarizzazione spontanea del contribuente prima dell'inizio dei controlli mediante una dichiarazione integrativa.

Per i periodi di imposta a decorrere dall'annualità 2010, si tratterà quindi di verificare quale sarà il comportamento operativo dell'ufficio ed in particolare se l'amministrazione adotterà, anche con riferimento alle violazioni causa di applicazione dell'accertamento induttivo puro, lo specifico invito estraneo all'attività di accertamento previsto per le sanzioni da omessa presentazione del modello degli studi di settore (si veda la nota 1).

ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO - ANNO DI IMPOSTA 2010 – UNICO 2011 DA RIVEDERE

Le nuove interpretazioni dell'Agenzia delle entrate comportano la necessità di rivedere le indicazioni di cause di esclusione e inapplicabilità indicate in UNICO 2011

Non vi è dubbio che il passaggio normativo dettato dal DL 16/2012 ha ampliato il perimetro applicativo e soprattutto ha reso più facile il ricorso all'accertamento di tipo induttivo puro.

Il contribuente, alla data di presentazione del dichiarativo UNICO 2011, di certo non aveva conoscenza delle nuove regole, ed in particolare, non ha potuto di certo valutare un'applicabilità dell'induttivo puro per la semplice indicazione di una causa di esclusione o di inapplicabilità sindacabile di non sussistenza ovvero per la non presentazione del modello.

Occorre quindi fare una ri-verifica delle valutazioni espresse in sede di elaborazione di UNICO 2011, funzionale al controllo della sussistenza di più o meno probabili situazioni di applicabilità dell'induttivo puro.

Uno dei casi che ritengo possa essere ricorrente di maggiore criticità è proprio quello dell'indicazione della causa di esclusione 1 nel modello UNICO 2011 per l'ipotesi di inizio attività nel periodo di imposta.

In tale caso, rinviando, per un maggior approfondimento dell'ipotesi di esclusione in rassegna, al precedente documento pubblicato su "Il commercialista telematico", contribuente e professionista, dovranno bene analizzare che l'inizio della attività non sia avvenuta in una situazione di mera prosecuzione dell'attività esercitata da altri, o non sia la continuazione della stessa attività cessata da non oltre 6 mesi da parte dello stesso contribuente.

Quindi occorre verificare il comportamento dichiarativo nelle ipotesi di affitto piuttosto che di cessione dell'azienda nell'ambito dell'inizio di attività nel periodo di imposta.

Altra ipotesi, che ritengo da sottolineare, è quella della variazione dell'attività nel periodo di imposta per modifica dell'attività prevalente (anche per tali situazioni si rinvia al precedente documento pubblicato).

Non vi è dubbio che le ipotesi più pericolose, e per le quali si rende opportuno effettuare una più attenta valutazione, sono quelle per le quali in dichiarazione si sia optato per una posizione di esclusione per non normale svolgimento dell'attività nel periodo di imposta. Laddove quindi la condizione di non normalità non sia proprio scevra da sindacato

e in particolare non rientri tra quelle indicate nelle istruzioni, appare opportuno riflettere sulla presentazione di un dichiarativo integrativo dell'UNICO 2011 per depennare l'indicazione della causa di esclusione lasciando nelle note aggiuntive le argomentazioni espresse con riferimento all'indicazione dell'anomala applicazione dello studio.

23 luglio 2012

Mario Agostinelli

1

L'AE delle entrate con circolare 8/E 2012 ha chiarito che lo specifico invito di cui alle sanzioni per omessa presentazione dei modelli è diverso da quelli previsti in materia di controlli fiscali e di cui agli articoli 32 del DPR 600/73, 51 del DPR 633/72 e più in generale dagli atti di cui al comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, stabilendo quindi che tale attività amministrativa non ha effetti preclusivi nei confronti del destinatario.