

Il commercialista telematico

Modificate le cause di esclusione dagli studi di settore

- a cura dello Studio Tributario Gigliotti e Associati -

La **Finanziaria 2007** (D.Lgs. n. 296/2006), ai commi 16, 18 e 19 dell'articolo unico, ha previsto una **nuova disciplina** relativa agli **studi di settore**.

In particolare sono stati ridotti i casi in cui operano le cause di esclusione.

Alcune nuove regole si applicheranno a decorrere dal periodo d'imposta 2006 e quindi saranno già presenti in UNICO 2007.

Soggetti esclusi

Con l'approvazione della Finanziaria per il 2007 sono stati posti nuovi riferimenti per quanto concerne l'applicazione degli studi di settore. Infatti, essa riduce in maniera drastica i casi in cui operano le cause di esclusione all'applicazione degli studi, introducendo **la variabile della prosecuzione dell'attività**.

In particolare, in base al riformulato art. 10 della L. n. 146/1998, sono **esclusi dall'applicazione degli studi di settore** solo i contribuenti:

1. che hanno **dichiarato ricavi o compensi 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** (nella precedente versione dell'articolo 10, comma 1, della Legge n. 146/1998, l'esclusione operava nei confronti di tutti i contribuenti con ricavi o compensi dichiarati pari o superiori a 5.164.569,00);
2. **che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta**. Tale disposizione **non si applica**, comunque, in caso:
 - i. **di cessazione e inizio dell'attività**, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;

Il commercialista telematico

ii. nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

3. che si trovano **in un periodo di non normale svolgimento dell'attività** (tale condizione era prevista già dalla precedente formulazione della norma¹).

Nota bene

Le condizioni:

- di cui al punto 1) decorre dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007;
- di cui al punto n. 2) decorre dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Cessazione e inizio dell'attività

La novità introdotta per i soggetti che cessano e iniziano l'attività ha lo scopo di comprendere nell'applicazione degli studi di settore i soggetti che, al fine di eludere l'accertamento sulla base degli studi di settore, chiudono una preesistente attività ed entro breve tempo la riaprono.

La scelta di riportare tali situazioni nell'ambito di applicazione degli studi di settore trova la sua giustificazione nel fatto che, in realtà, le attività iniziate non rappresentano effettive nuove iniziative produttive. Infatti, essendo le stesse già avviate, possono essere "stimate" dallo strumento in oggetto.

Il contribuente che cessa e inizia l'attività non è escluso dagli studi di settore a patto che si verifichino le tre seguenti condizioni:

- il soggetto sia lo stesso;
- la riapertura avvenga in un arco temporale di 6 mesi;
- la nuova attività sia omogenea a quella cessata.

¹Comma 4, dell'articolo 10 della Legge n. 156/1998.

In particolare si riporta un elenco delle ipotesi più frequenti che costituiscono periodi di "non normale svolgimento dell'attività":

1. periodi nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
2. periodi nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio, perché:
 - la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
 - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che le stesse siano state tempestivamente richieste;
 - è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
3. il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
4. il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno affittato l'unica azienda;
5. il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
6. relativamente ai professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

Il commercialista telematico

Stesso soggetto

La non esclusione si verifica quando il soggetto che cessa e riapre l'attività è lo stesso. Tale situazione si presenta quando ad esempio il sig. Rossi Mario, ditta individuale, ha cessato l'attività ed entro 6 mesi è lo stesso Rossi a riaprire, sempre come ditta individuale la partita Iva. Ma se il sig. Rossi cessa l'attività in data 30 giugno 2006 ed in data 30 novembre riapre la stessa attività sotto forma di società di persone pur se il sig. Rossi è socio, non siamo di fronte ad uno stesso soggetto.

Arco temporale dei sei mesi

La cessazione e l'inizio dell'attività deve avvenire in un arco temporale di sei mesi.

Le istruzioni comuni ai quadri RF, RG, RE di Unico 2007 prevedono che l'ipotesi di cessazione e inizio attività entro sei mesi è applicabile anche nel caso in cui la cessazione dell'attività è avvenuta anteriormente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2006 e l'inizio dell'attività sia avvenuta nel corso del periodo d'imposta 2006, ferma restando la condizione dei sei mesi dalla data di cessazione.

Esempio

Il sig. Ferrari chiude la propria ditta individuale in data 25 settembre 2006 e la riapre in data 01 dicembre 2006. In tale circostanza non essendo ancora trascorsi 6 mesi dalla chiusura della prima attività il sig. Ferrari sarà soggetto all'applicazione degli studi di settore.

Concetto di omogeneità

Le ipotesi di "cessazione e inizio attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione" ricorrono nel caso in cui vi sia **omogeneità** dell'attività rispetto a quella preesistente.

Più precisamente, tale requisito sussiste se:

- le attività sono contraddistinte da un medesimo codice attività;
- i codici attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

Esempi

- Il signor Rossi, che ha iniziato l'attività di commerciante al dettaglio di prodotti alimentari in data 20 marzo del 2006, sarà escluso da studi per il periodo d'imposta 2006;
- Il signor Verdi, che aveva cessato l'attività di gommista in data 15 aprile 2006, e l'ha riaperta in data 15 novembre 2006, sarà soggetto all'applicazione degli studi di settore.
- Il signor Bianchi, che ha cessato l'attività di commerciante di fiori in data 20 marzo del 2006, sarà escluso da studi per il periodo d'imposta 2006.

Il commercialista telematico

- Il signor Neri, che ha cessato l'attività di commerciante al dettaglio di prodotti alimentari in data 31 gennaio 2006 e ha aperto l'attività di commercio al dettaglio di scarpe in data 10 giugno 2006, sarà escluso da studi per il periodo d'imposta 2006, in quanto le due attività esercitate sono contraddistinte da codici attività appartenenti a studi di settore diversi

Nota bene

Non è considerata, inoltre, causa di esclusione dagli studi, l'apertura o la chiusura di un punto o più punti di produzione o di vendita relativamente agli studi di settore per i quali non sussiste la causa di inapplicabilità relativa all'esercizio dell'attività in più punti vendita o di produzione (multipunto naturali).

Nuova attività che rappresenta una mera prosecuzione di un'altra attività

La lett. b), del comma 4, dell'art. 10 della L. n. 146/98 definisce che **l'attività iniziata è rilevante** ai fini degli studi di settore quando **questa costituisce “mera prosecuzione”** di un'attività svolta da altri. Segue che quando si verificano situazioni oggettive in cui la nuova attività differisca dalla precedente, la causa di esclusione continuerà ad applicarsi.

L'Agenzia delle Entrate ha indicato a titolo esemplificativo le seguenti operazioni come ipotesi di “*mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti*”:

- **acquisto d'azienda (cessione, conferimento, affitto e usufrutto);**
- **successione o donazione d'azienda;**
- **operazioni di trasformazione;**
- **operazioni di scissione e fusione d'azienda.**

Anche nel caso di mera prosecuzione di un'altra attività il contribuente non è escluso dagli studi di settore se viene rispettata la sopraindicata condizione di omogeneità, pertanto:

- **le attività devono essere contraddistinte da un medesimo codice attività;**
- **i codici attività devono essere compresi nel medesimo studio di settore.**

Si ritiene comunque, come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate (C.M. n. 11/E/2007), che relativamente alla verifica “della prosecuzione dell'attività” la stessa debba essere effettuata caso per caso in riferimento al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.

Il commercialista telematico

Esempio

La società Alfa srl si costituisce in data 1 aprile 2006. In data 5 maggio 2006 **acquisisce un'azienda** e chiude l'esercizio al 31/12/2006. In tale circostanza, proprio perché la società Alfa srl ha acquistato un'azienda preesistente, si ritiene che sia ugualmente soggetta a studi.

Diverso è invece il caso in cui, la società Alfa srl, **si sia costituita in data 1° maggio 2006, chiuda l'esercizio al 31 dicembre 2006 e abbia iniziato l'attività ex novo**, senza acquisire nessuna azienda preesistente. In tale circostanza, la società è esclusa da studi.

Soggetti con periodi d'imposta inferiori ai 12 mesi

Prima delle modifiche della Finanziaria 2007, ai sensi dell'art. 10 della Legge 146/1998, gli studi di settore potevano essere applicati solo a soggetti aventi periodi d'imposta con durata pari a 12 mesi, indipendentemente dalla circostanza per cui gli stessi fossero o meno coincidenti con l'anno solare.

Pertanto tutti i soggetti che ponevano in essere operazioni straordinarie o soggetti Ires che prevedevano una durata particolare del periodo d'imposta restavano esclusi dalla possibilità di ricostruzione analitico-induttiva dei ricavi.

In realtà, **il comma 23 dell'articolo unico della L. n. 296/2006**, ha modificato il comma 4, dell'articolo 10 della Legge n. 146/1998, **abrogando**, come causa di esclusione **a decorrere dal 2007**, l'ipotesi del periodo di imposta diverso dai 12 mesi. E' stato, infatti, rimosso l'ostacolo della durata "non normale" del periodo d'imposta con conseguente effetto di allargamento della platea dei soggetti interessati dagli studi.

Esempio

La Società Brios srl, inizia l'attività il 1° giugno 2006 e ha un periodo di imposta a cavallo d'anno che, come da statuto, chiude al 31.03 di ogni anno

Relativamente al periodo che va dal 1° giugno 2006 al 31 marzo 2007, data di chiusura del primo esercizio, il periodo d'imposta per la Brios Srl risulta essere inferiore a dodici mesi ma questo **non la esclude dall'applicazione degli studi di settore (Codice 4)** perché, se è pur vero che per il 2006 costituisce ancora causa di esclusione dagli studi avere un periodo di imposta di durata diversa da dodici mesi, **tale esclusione non opera se il periodo di imposta è in corso alla data del 1° gennaio 2007.**

Il commercialista telematico

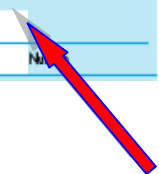
Compilazione del modello - frontespizio

Nei confronti dei contribuenti che si trovano nelle sopra citate condizioni **si applicano**, dunque, **gli studi di settore a partire dal periodo di imposta 2006**, indicando, nell'apposita casella del frontespizio, i codici previsti per le diverse fattispecie. Più precisamente

Nuove ipotesi in cui si applicano gli studi	Codice da indicare nel frontespizio del modello degli studi
Attività d'impresa o di lavoro autonomo iniziata, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla sua cessazione, nel corso dello stesso periodo d'imposta (ad esempio, attività cessata il 5 aprile 2006 e nuovamente iniziata il 20 giugno 2006).	1
Attività d'impresa o di lavoro autonomo cessata nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2005, e, nuovamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, nel periodo d'imposta 2006 e, comunque, entro sei mesi dalla sua cessazione (ad esempio attività cessata il 2 novembre 2005 e nuovamente iniziata il 10 febbraio 2006). Attività d'impresa o di lavoro autonomo cessata nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e nuovamente iniziata, da parte dello stesso soggetto, nel periodo d'imposta 2007 e, comunque, entro sei mesi dalla sua cessazione (ad esempio attività cessata il 15 ottobre 2006 e nuovamente iniziata il 10 febbraio 2007).	2
Attività che costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti	3
Periodo d'imposta diverso da dodici mesi e ancora in corso alla data del 1° gennaio 2007 (ad esempio, periodo d'imposta con inizio in data 1° maggio 2006 e termine il 31 marzo 2007).	4

Il commercialista telematico

74.12.C - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi	
Comune	Provincia
1 = inizio di attività entro sei mesi dalla data di cessazione nel corso dello stesso periodo d'imposta; 2 = cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta ed inizio della stessa nel periodo d'imposta successivo, entro sei mesi dalla sua cessazione; 3 = inizio attività nel corso del periodo d'imposta come mera prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti; 4 = periodo d'imposta diverso da 12 mesi	
Mesi di attività nel corso del periodo d'imposta (vedere istruzioni)	Num



Nel frontespizio dei modelli, per le ipotesi fino a qui descritte, relativamente ai **codici 1, 2, 3**, dovrà essere indicato il numero complessivo dei mesi nei quali, nel corso del periodo di imposta, si è svolta l'attività.

Nota bene

Si considerano, a tal fine, pari ad un mese le frazioni di esso uguali o superiori a 15 giorni.

Studio Tributario Gigliotti e Associati

Maggio 2007