

Il commercialista telematico

STUDI DI SETTORE 2008: GLI INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA “DEFINITIVI”

a cura di Carlo Nocera

In un mio precedente intervento mi sono soffermato sugli indicatori di normalità economica, cosiddetti “transitori” di cui al comma 14 dell’articolo unico della legge n. 296 del 2006, applicabili, per la tornata dichiarativa 2008, nei confronti di ben 138 studi di settore: per i restanti 68 studi, oggetto di evoluzione, UNICO 2008 segna l’avvento dei nuovi indicatori “specifici” contemplati, nell’ambito delle “nuove” modalità di revisione, dal comma 13 della medesima legge n. 296.

La “specificità” dei nuovi indicatori

L’applicazione dell’analisi di normalità economica nei confronti dei contribuenti i cui studi di settore sono stati sottoposti ad “evoluzione” si fonda, perciò, su altri indici rispetto a quelli contemplati dal decreto ministeriale del 20 marzo 2007.

Come avremo modo di verificare immediatamente, il novero dei “nuovi” indici contempla taluni dei “vecchi”, tale da far propendere una valutazione di incidenza della revisione, almeno per l’ambito qui in discussione, non eccessiva. Invece, stando all’Agenzia delle entrate – cfr. circolare 29 maggio 2008, n. 44/E - occorre soffermarsi su aspetti che depongono verso una radicale differenza tra indicatori “transitori” e “definitivi”, e non soltanto in termini di valenza probatoria.

In proposito, in primo luogo l’estensore del documento di prassi sottolinea la circostanza che, a differenza dei “cugini” come detto comunque ancora applicabili, gli indicatori del comma 13 non sono stati individuati con efficacia *erga omnes* ma, piuttosto, sono stati elaborati specificamente per singolo studio di settore: vale a dire, in parole povere, che mentre le imprese per il periodo d’imposta 2006 si confrontavano, tutte, con l’indicatore “durata delle scorte”, il periodo d’imposta 2007 potrebbe registrare, sempre nell’ambito dei 68 studi evoluti, anche la circostanza che alcune elaborazioni non vengano misurate da detto indicatore in termini di “normalità economica”.

Il commercialista telematico

Il secondo aspetto qualificante, sempre stando all’Agenzia delle entrate, è ravvisabile nella circostanza che i nuovi indicatori sono stati specificamente enucleati per ciascun gruppo omogeneo, spesso distinguendo, all’interno del gruppo, tra i soggetti con dipendenti e quelli senza dipendenti oppure in funzione del luogo di esercizio dell’attività: il che si traduce nella concreta possibilità che all’interno dello stesso studio di settore la normalità economica di un’attività, inclusa nel *cluster* “X”, venga misurata diversamente da quella dell’attività invece inclusa nel *cluster* “Y”.

In ragione di ciò, e in considerazione del fatto che detti indicatori sono stati “condivisi” con la Commissione centrale degli esperti, si ritiene che le risultanze alle quali giungono i nuovi indicatori siano decisamente più precise, in termini di stima, rispetto a quelle invece derivanti dai “vecchi” indicatori.

Ma vediamo di cosa si tratta, a cominciare dalle imprese, per la maggior parte delle quali gli indicatori di normalità applicabili imprese sono i seguenti:

1. rapporto tra costi di disponibilità dei beni mobili strumentali e valore degli stessi;
2. durata delle scorte;
3. incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi.

Discorso radicalmente diverso per i professionisti, per la maggior parte dei quali, si applica, alternativamente, uno dei seguenti indicatori di normalità:

1. rendimento orario.
2. rendimento giornaliero.

In proposito, ritengo opportuna qualche precisazione per quanto riguarda i professionisti: gli indicatori in questione, infatti, si applicano esclusivamente ai pochi studi che riguardano il lavoro autonomo che, per il 2007, non hanno tagliato il traguardo della definitività per essere ancora sottoposti ad un anno di provvisorietà delle elaborazioni nelle vesti del “monitoraggio”.

Più precisamente, per gli studi TK26U, TK27U e TK28U gli indicatori applicabili sono:

- Rendimento orario o rendimento giornaliero;
 - Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi (per la parte imprese)
- mentre per gli studi UK02U, UK06U e UK17U, trovano applicazione gli indicatori:
- Rendimento orario
 - Ore medie per prestazione.

Il commercialista telematico

Per tutti i restanti studi riguardanti l'ambito professionale, per i quali UNICO 2008 registra la definitività delle elaborazioni, continuano a trovare applicazione integrale gli indicatori del decreto ministeriale del 20 marzo 2007, dei quali mi sono occupato nel mio precedente intervento, al quale mi sia consentito rinviare il lettore per maggiori approfondimenti.

Gli effetti in termini quantitativi e di efficacia probatoria

Verificato il nuovo novero degli indici, ora è opportuno verificarne il concreto impatto sulle soglie di congruità e svolgere qualche breve considerazione in ordine alla loro valenza probatoria.

Per quanto riguarda il primo aspetto, va considerato in premessa che le risultanze dell'analisi di normalità economica derivanti dagli indicatori "definitivi" non vanno considerate "avulse" dal risultato complessivo degli studi di settore.

In effetti, le vicende che hanno caratterizzato lo scorso anno il depotenziamento degli indicatori di normalità economica del D.M. 20 marzo 2007 hanno contribuito a far insorgere questa percezione: la circostanza, infatti, che i risultati dell'analisi di normalità fossero una sorta di "corpo estraneo" agli studi derivava, comprensibilmente, da quella sorta di *spin off* sancito dal legislatore mediante gli obblighi imposti all'ufficio di corroborare i risultati ai quali giungono gli indicatori con ulteriori dati ed elementi nonché di strutturare adeguatamente e specificamente la motivazione dell'atto di accertamento.

In sostanza, col depotenziamento operato dalla legge n. 127 del 2007 si è quasi avvalorata la circostanza della componente "altra" degli indicatori "transitori": non è così, almeno stando al punto di vista dell'Agenzia, per quanto riguarda invece gli indicatori "definitivi", già a cominciare dal loro impatto sull'ammontare della congruità.

In proposito, infatti, l'analisi della normalità economica diviene una componente, al pari dell'analisi di congruità, che concorre alla determinazione della stima di correttezza del contribuente: in termini quantitativi il tutto si traduce in una potenziale incidenza dell'anomalia rilevata tanto sull'importo richiesto quale ricavo "minimo" quanto su quello "puntuale", come si rileva dall'esempio che segue.

Ricavo/ compenso dichiarato	Ricavo/ compenso minimo	Ricavo/ compenso puntuale	Ricavi da anomalia INE	Ricavo/ compenso minimo di riferimento	Ricavo/ compenso puntuale di riferimento
100.000	90.000	100.000	30.000	120.000	130.000

Il commercialista telematico

L'impatto quantitativo non è certo il solo tratto distintivo dei nuovi indicatori rispetto agli antesignani dello scorso anno: anzi, la differenza "sostanziale" è proprio ravvisabile nella valenza probatoria che viene loro attribuita dall'Agenzia delle entrate.

Nella recente circolare n. 44/E, viene infatti affermato, in contrapposizione al carattere sperimentale degli indicatori del D. M. 20.3.2007, come <<La stima dei maggiori ricavi o compensi effettuata tenendo conto degli indicatori di normalità economica di cui all'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998, ha invece la medesima valenza di quella derivante dalla tradizionale analisi di congruità effettuata dallo studio di settore.>>.

Orbene, malgrado l'estensore prosegua affermando come <<Va tuttavia evidenziato che, anche con riguardo alla stima derivante dai nuovi indicatori, l'ufficio non è legittimato, comunque, all'emissione di atti di accertamento "automatici" basati esclusivamente sulla stima medesima. Infatti, come già precisato nella citata circolare n. 5/E del 2008, l'utilizzo automatico degli studi non è mai consentito in sede di accertamento "dato che il suo contenuto dipende dall'esito, imprevedibile a priori, del contraddittorio" e tale assunto vale, naturalmente, anche con riguardo ai nuovi studi, approvati con i decreti del 6 marzo 2008, che prevedono l'applicazione degli indicatori di cui all'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998.>>, è del tutto evidente che delegare all'azione "difensiva" del contribuente, da svolgere in ambito contraddittorio, l'eventuale riesame dei risultati ai quali giunge l'analisi di normalità economica vuole dire, in termini pratici, addossare l'onere della prova al contribuente e, pertanto, ammantare le risultanze degli indicatori – o, per meglio dire, "degli studi di settore" – dei requisiti di gravità precisione e concordanza necessari ad integrare le presunzioni cosiddette "qualificate".

In tal senso depone anche la nuova versione di Ge.Ri.Co. 2008 che, come noto, permette al contribuente in un certo qual senso di "anticipare" all'ufficio eventuali situazioni suscettibili di incidere, in termini di attenuazione se non addirittura di completa sterilizzazione, sulla pretesa derivante dall'analisi della normalità economica.

La conclusione è, quindi, che dopo le vicende legislative del 2007 che hanno caratterizzato la scorsa estate, si continui a ritenere gli studi di settore come uno strumento "di" accertamento e non come uno strumento "di ausilio" all'accertamento.

Il commercialista telematico

A questo punto non rimane che attendere le pronunce che verranno dai giudici di legittimità: sono ormai numerosi i ricorsi che pendono presso la Suprema Corte, chiamata a pronunciarsi chiaramente sulla valenza probatoria degli studi, dopo il solco interpretativo già significativamente, seppure “indirettamente”, tracciato con le sentenze nn. 19163/2003, 9135/2005 e 17229/2006.

Carlo Nocera
12 Giugno 2008