

## **Parametri: strumento di selezione ma anche di accertamento**

### **La circolare n. 29/E del 18 giugno 2009**

a cura di Gianfranco Antico

L'art. 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 stabilisce che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1995 e fino all'approvazione degli studi di settore, l'accertamento dei ricavi, compensi e volume d'affari può essere effettuato sulla base di parametri, che tengono conto delle specifiche caratteristiche dell'attività svolta.

Con il DPCM 29 gennaio 1996 è stata disciplinata l'applicazione dei parametri per l'anno 1995 e, successivamente, l'art. 3, commi 125 e 126, della legge n. 662/1996, ha esteso, con alcune modificazioni, l'applicazione dei parametri agli anni 1996 e 1997.

Successivamente, l'art. 4, del D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195 (Regolamento degli studi settore) ha previsto che, nei confronti dei contribuenti per i quali non risultano approvati gli studi di settore, ovvero, ancorché approvati, operano condizioni di inapplicabilità non estensibili ai parametri, si continua ad applicare tale strumento anche per gli accertamenti successivi al 1997.

I *parametri* hanno sostituito i *coefficienti presuntivi* e si basano su caratteristiche aziendali (acquisti, retribuzioni, valore dei beni strumentali etc...) che permettono, attraverso un calcolo matematico-statistico, di determinare i ricavi in modo "coerente" rispetto ai costi sostenuti.

Il procedimento di calcolo adottato con i *parametri* è sicuramente molto più attendibile rispetto ai vecchi *coefficienti presuntivi* ed anche le voci di spesa prese in esame dal legislatore permettono una maggiore aderenza alle situazioni economiche oggetto di applicazione della metodologia: tuttavia, il risultato dell'applicazione dei *parametri*, nella sua astratta genericità, può non cogliere pienamente la reale situazione in cui l'attività viene in concreto esercitata e non può tenere conto, *ab origine*, delle peculiarità inerenti alcuni esercizi d'impresa o professione.

I parametri sono stati elaborati individuando l'attività prevalente attraverso il codice di attività IVA ( se sono esercitate più attività con codici diversi e senza contabilità separata è considerata prevalente l'attività con maggiori ricavi o

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

compensi), il gruppo omogeneo e calcolando i ricavi ed i compensi minimi ed il volume d'affari.

L'ambito soggettivo dell'accertamento parametrico è racchiuso ai :

- contribuenti in contabilità semplificata con ricavi o compensi pari o inferiori a € 5.164.568,99 (10 miliardi di vecchie lire);
- ai contribuenti in contabilità ordinaria con ricavi o compensi pari o inferiori a € 5.164.568,99 (10 miliardi di vecchie lire) a condizione che la loro contabilità risulti inattendibile.

La centralità dell'impianto contabile, nell'accertamento parametrico, almeno per i soggetti in contabilità ordinaria, è di tutta evidenza. Infatti, le garanzie previste vengono meno qualora la contabilità ordinaria delle imprese sia inattendibile, ex art. 1, del D.P.R. n. 570 del 16 settembre 1996<sup>1</sup>:

- se è omessa la tenuta dei conti di mastro relativi alla cassa, alle banche ed ai c/c postali intestati ai creditori e debitori;
- se è omessa la registrazione dei singoli versamenti o prelievi effettuati dall'imprenditore individuale o dai soci;
- se è omessa l'indicazione nella nota integrativa o nel libro degli inventari dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze di magazzino;
- se in sede di ispezioni o verifiche si rileva uno scostamento tra dati contabili ed accertati superiore al 10% e comunque superiore a € 2.582,28, salvo che lo scostamento sia attribuibile ad errori materiali o di errata applicazione di criteri di valutazione o di imputazione (se lo scostamento supera € 25.822,84 la contabilità è ritenuta inattendibile anche se inferiore al 10%);
- se è omessa l'iscrizione in bilancio di beni strumentali (esclusi gli immobili dell'impresa individuale) per un valore superiore al 10% di tutti i beni strumentali utilizzati e comunque superiore a € 2.582,28 (se lo scostamento supera € 25.822,84 la contabilità è considerata comunque inattendibile);
- se le imprese impiegano lavoratori dipendenti non iscritti nel libro paga e i cui compensi superano il 10% delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate nello stesso periodo.

Per gli esercenti arti e professioni la contabilità è considerata inattendibile, ex art. 2, del D.P.R. n. 570/1996:

- se esiste uno scostamento tra dati contabili e dati accertati superiore, congiuntamente al 10% ed a € 2.582,28 (salvo che lo scostamento sia attribuibile ad errori materiali o di errata applicazione di criteri di valutazione o di imputazione);

<sup>1</sup> In merito, per approfondimenti specifici, si rinvia al preciso e puntuale studio di MAGISTRO, *Accertamento induttivo basato sui parametri: contabilità inattendibile*, suppl. al " *Corriere Tributario*", n. 50/1996

- se è omessa l'iscrizione in bilancio di beni strumentali diversi dagli immobili superiore, congiuntamente al 10% ed a € 2.582,28, salvo che lo scostamento sia attribuibile ad errori materiali o di errata applicazione di criteri di valutazione o di imputazione (se lo scostamento supera € 25.822,84 la contabilità è ritenuta inattendibile anche se inferiore al 10%);
- se sono impiegati lavoratori dipendenti non iscritti nel libro paga e i cui compensi superano il 10% delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate nello stesso periodo.

In forza di tale decreto presidenziale la possibilità di *scardinare* l'impianto probatorio della contabilità ordinaria può ora realizzarsi attraverso due distinti percorsi:

- da una parte attraverso le regole contenute nell'art. 39, comma 1, lett. d) e comma 2 del D.P.R. n. 600/1973;
- dall'altro attraverso le tassative ipotesi previste dal D.P.R. n. 570/1996, con il quale sono state predeterminate legislativamente i casi di inattendibilità della contabilità.

I due percorsi non possono combinarsi fra loro: non appare possibile, infatti, costruire accertamenti fondati su un *mix* di elementi tutti privi di basi probatorie certe e incontestate tra le due parti. In dottrina<sup>2</sup> è stato, infatti, rilevato che *“queste due vie, tuttavia, possono concretamente sovrapporsi al concretizzarsi delle varie fattispecie che siano contemporaneamente rilevanti su entrambi i fronti, ma ciò non significa che esse interferiscono giuridicamente tra di loro”*.

Sono esclusi da questa procedura di controllo :

- i soggetti che hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare superiore a € 5.164.568,99 (10 miliardi di vecchie lire), ragguagliati ad anno, in caso di esercizio inferiore a 12 mesi;
- gli enti non commerciali, compresi quelli non residenti, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi dichiarati e dal tipo di contabilità tenuta;
- i soggetti che indicano in dichiarazione ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione dei parametri ridotti in base al DPCM. 27/03/1997;
- i soggetti il cui reddito è determinato con criteri forfetari;
- i contribuenti facenti parte di settori per cui non sono stati elaborati i parametri;
- le imprese in liquidazione o interessate da procedure concorsuali;
- le società che hanno affittato o concesso in usufrutto l'unica azienda;

<sup>2</sup> PASQUALE, *La disciplina della contabilità inattendibile ai sensi del D.P.R. n. 570/1996 e i problemi di concreta applicabilità alla vigilia dei primi accertamenti in base ai parametri*, in “ *il fisco*”, n. 34/1999, pag. 11191

- i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi o che l'hanno presentata senza indicare il reddito d'impresa o professionale.

Per effetto dell'art. 4 del D.P.R. 31 maggio 1999 n. 195, " *i parametri non si applicano ai soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore previste dall'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146*".

E quindi, sulla base di quanto indicato nella circolare n. 110/E del 21.05.99, sono cause di esclusione<sup>3</sup> :

- inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- periodo di non normale svolgimento dell'attività ;
- periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali;
- eventi eccezionali e imprevedibili;
- chiusura dell'esercizio per provvedimento dell'autorità amministrativa.

Inoltre, per effetto del provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2001 (in G.U. n.147 del 27 giugno 2001), nei confronti dei contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita, per i quali trovano applicazione gli studi di settore, qualora l'ammontare complessivo dei ricavi non sia superiore ad € 51.645,67 (pari a 100 milioni di vecchie lire) e i ricavi derivano, in tutto o in parte, da attività svolte in comuni con popolazione residente inferiore a 3000 abitanti, non si rendono applicabili i parametri.

L'esame della posizione del contribuente può concludersi con uno dei seguenti atti:

- archiviazione (nei casi, debitamente motivati, ove dallo svolgimento del contraddittorio con il contribuente emerga l'insussistenza delle condizioni per procedere all'accertamento parametrico, per esempio per l'esistenza di cause di esclusione o di inapplicabilità dello specifico procedimento di accertamento; per la totale giustificazione dello scostamento dei ricavi dichiarati da quelli calcolati sulla base dei parametri; per l'erroneità degli elementi contabili riportati nel prospetto allegato all'invito, dalla cui rielaborazione non scaturiscono maggiori imposte accertabili; valido

---

<sup>3</sup> La Finanziaria per il 2007 ha operato significativi interventi in ordine ad alcune cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, a cui rinviamo; in particolare è stato disposto che l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore per i contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta si applica comunque in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

- perfezionamento della definizione automatica – art. 7 e 9 della legge n. 289/02 – o dell'integrazione degli imponibili ex art. 8 della legge n. 289/02);
- atto di adesione (l'esito del contraddittorio potrà non apportare modifiche rispetto alle maggiori imposte e ai maggiori contributi risultanti dall'invito, perché, per esempio, l'ufficio non ha ritenuto validi gli elementi adottati dal contribuente; oppure l'esito del contraddittorio potrà comportare il ricalcolo del "*quantum*" dovuto, per parziale giustificazione, a seguito degli elementi evidenziati dal contribuente o per la modifica dei dati contabili ed extracontabili, dei quali sia stata dimostrata l'erroneità o l'incompletezza. Negli atti di adesione dovrà essere menzionata la concreta incidenza dei fatti e delle circostanze rappresentate dai contribuenti sulla capacità produttiva di ricavi, nonché gli eventuali elementi contabili ed extracontabili modificati);
  - atto di accertamento (l'Ufficio procederà alla notifica dell'atto di accertamento qualora il contribuente non si sia presentato al contraddittorio con l'ufficio, oppure se a seguito del contraddittorio svolto non abbia definito l'accertamento con adesione, o ancora il contribuente non abbia perfezionato l'adesione, ai sensi dell'art. 9 del citato D. Lgs. n. 218 del 1997).

Da una lettura sistematica delle disposizioni recate dall'art. 3, comma 185, della legge n. 549/1995, dall'art. 2, comma 4, del D. Lgs n. 218/1997 e dall'articolo 70 della legge n. 342/2000, la definizione in adesione di atti di accertamento basati sui parametri consente all'ufficio di esercitare ugualmente l'ulteriore attività accertatrice nei seguenti casi:

- accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa o derivanti dall'esercizio di arti o professioni oggetto di adesione, anche sulla base di elementi conosciuti o conoscibili al momento dell'adesione ;
- accertamenti relativi alle medesime categorie di reddito d'impresa o di esercizio di arti o professioni che hanno formato oggetto di adesione (per le annualità precedenti al 1998, tali accertamenti, per effetto dell'art. 2, comma 4, del D. Lgs n. 218/1997, sono effettuabili qualora, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, sia accertabile un maggior reddito superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a € 77.468,53 (pari a 150 milioni di vecchie lire); per l'annualità 1998 e per quelle seguenti, l'art. 70 della legge n. 342/2000 ha previsto che la definizione ex artt. 2 e 15 del D. Lgs n. 218/97 degli accertamenti basati sui parametri non esclude l'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, qualora sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi, indipendentemente dai limiti previsti dall'art. 2, comma 4, lett. a) del citato D. Lgs n. 218/1997).

La Finanziaria 2005, attraverso l'art. 1, comma 407, della legge 30.12.2004, n. 311, consente adesso di riaprire posizioni definite in adesione, non precludendo l'ulteriore azione accertatrice, anche nei confronti delle medesime o altre



categorie reddituali, *“con riferimento ad ulteriori posizioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”*.

Da questa disamina legislativa emerge che il legislatore ha cambiato quindi indirizzo: di fatto l'accertamento mediante studi di settore e parametri viene equiparato ad un accertamento parziale, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, ammettendo quindi la possibilità di un nuovo avviso di accertamento, e di conseguenza di una nuova adesione.

### **Le indicazioni della circolare n. 29/E del 18 giugno 2009**

Il documento di prassi appena pubblicato – C.M. n. 29/2009 – prende atto che , a seguito della particolare congiuntura economica in atto, la ricostruzione dei ricavi e compensi operata attraverso le risultanze dei parametri istituiti dalla legge n. 549 del 1995 potrebbe risultare meno sostenibile rispetto al passato.

E pertanto, *“ le risultanze dei parametri, relativamente al solo periodo di imposta 2008, saranno utilizzate quindi prevalentemente in fase di selezione dei soggetti”*.

Coerentemente, per l'attività di accertamento, sempre con riferimento al periodo di imposta 2008, *“ si renderà opportuno da parte degli Uffici verificare la sussistenza, oltre che della presenza di maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei parametri, anche di ulteriori elementi ad ausilio della determinazione della pretesa tributaria”*.

Viene, inoltre, ricordato che i parametri non trovano applicazione nei confronti dei soggetti che esercitano le attività economiche comprese negli studi di settore approvati con carattere monitorato.

Gianfranco Antico  
19 giugno 2009