

CIRCOLARE N. 8/E



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 16 marzo 2012

OGGETTO: Studi di settore – novità normative e risposte a quesiti

SOMMARIO

1. Premessa	3
2. Novità di cui al decreto legge n. 98 del 2011	3
2.1 Tempistica.....	3
2.2 Sanzioni	4
2.2.1 Incremento della sanzione ai fini delle imposte sui redditi.....	6
2.2.2 Incremento della sanzione ai fini dell'IVA e dell'IRAP	7
2.2.3 Determinazione della sanzione fissa.....	8
2.2.4 Ravvedimento dell'omessa presentazione del modello degli studi di settore	9
2.3 Accertamento induttivo.....	9
2.4 Articolo 10, comma 4- bis, della legge n. 146 del 1998.....	12
3. Novità di cui al decreto legge n. 138 del 2011	14
3.1 Indicatori di Normalità Economica	14
3.2 Accertamenti analitico-presuntivi in caso di congruità	15
4. Novità di cui al decreto legge n. 201 del 2011	17
5. Modifiche al DM 11 febbraio 2008.....	19
6. Risposte ai quesiti.....	20
6.1 Applicazione degli studi di settore	20
6.2 Compilazione del quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore	23
6.3 Imprese in liquidazione.....	24
6.4 Società per azioni a capitale pubblico	26
6.5 Società in perdita per tre periodi di imposta.....	27
6.6 Regime contabile di cui all'articolo 27, comma 3, del DL 98 del 2011.....	28

1. PREMESSA

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alle novità normative in materia di studi di settore introdotte con i decreti legge n. 98, n. 138 e n. 201 del 2011, convertiti con modificazioni, rispettivamente, dalle leggi n. 111, n. 148 e n. 214 del 2011. In merito si fa presente che con il decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012, in corso di conversione, sono state apportate modifiche alla tempistica di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle integrazioni da apportare a studi di settore già in vigore e all'applicabilità di ricostruzioni induttive dei redditi ai contribuenti che omettono o dichiarano infedelmente i dati degli studi di settore; si anticipa che tali interventi normativi saranno oggetto di approfondimento in un successivo documento di prassi.

Vengono inoltre fornite precisazioni in merito alle modifiche apportate al decreto ministeriale 11 febbraio 2008 dal decreto 28 dicembre 2011, in relazione all'utilizzo degli studi di settore in fase di accertamento, e risposte ad alcuni quesiti pervenuti all'Agenzia.

2. NOVITÀ DI CUI AL DECRETO LEGGE N. 98 DEL 2011

2.1 Tempistica

Con la circolare n. 41/E del 2011 sono già stati forniti chiarimenti in merito alla portata dell'articolo 23, comma 28, del decreto legge n. 98 del 2011, in relazione alla tempistica di pubblicazione degli studi di settore in Gazzetta Ufficiale.

In particolare, nel paragrafo 7 di tale circolare è stato evidenziato che *“In merito alla tempistica di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale degli studi di settore in evoluzione a partire dal 2012, interviene la lettera a) del comma 28 che prevede, da tale annualità, il differimento a regime dei detti termini al 31 dicembre del periodo di imposta nel quale entrano in vigore”*.

Come chiarito dal citato documento di prassi, la norma in argomento ha previsto anche la possibilità di modificare gli studi di settore già approvati.

In particolare, è possibile apportare a tutti gli studi di settore le opportune integrazioni, necessarie per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello per il quale entrano in vigore le integrazioni stesse (come anticipato in premessa si rimanda ad un successivo documento di prassi per i chiarimenti in ordine alle modifiche apportate dall'articolo 5 del decreto legge n. 16 del 2012 alla tempistica di approvazione delle integrazioni, per il p.i. 2011, da apportare a studi di settore già approvati).

In merito si osserva, quindi, che tale disposizione ha una portata più generale rispetto a quella relativa alla prima parte dell'articolo 1, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 195 del 1999, che riguarda l'approvazione degli studi di settore, applicandosi anche a studi evoluti in anni precedenti.

In relazione all'entrata in vigore di tale disposizione si rileva che, non essendo correlata alla citata prima parte del comma 1-*bis*, la stessa trova immediata applicazione già per gli studi utilizzabili in relazione al periodo di imposta 2011, rendendo possibile la modifica e l'integrazione di studi di settore già approvati, in modo da soddisfare l'esigenza di rendere gli stessi sempre più capaci di stimare compiutamente i ricavi ed i compensi degli operatori economici interessati.

2.2 Sanzioni

Con la circolare n. 41/E del 2011, cui si rimanda, sono stati forniti chiarimenti in merito alle modifiche apportate dalle lettere b), e), f) e g) del comma 28 dell'articolo 23 del decreto legge n. 98 del 2011 alle sanzioni applicabili in materia di studi di settore.

In particolare, si fa osservare che attesa la rilevanza delle informazioni relative agli studi di settore, per le attività di analisi del rischio, di selezione e di controllo, viene prevista la possibilità che l'Agenzia delle Entrate possa inviare specifici inviti ad adempiere agli obblighi dichiarativi ai contribuenti

potenzialmente interessati, senza che tali inviti precludano agli stessi la possibilità di sanare il comportamento omissivo ai fini dell'applicazione delle sanzioni incrementate in argomento.

È stata, quindi, prevista la possibilità di trasmettere un invito, diverso da quelli previsti dagli articoli 32 del DPR n. 600 del 1973 e 51 del DPR n. 633 del 1972, e più in generale dagli atti di cui al comma 1 dell'articolo 13 del DL.gs. n. 472 del 1997, basato esclusivamente sui dati indicati in dichiarazione e, quindi, non sulle risultanze dei controlli effettuati, che possa ulteriormente incentivare i comportamenti virtuosi, anche successivamente ai termini di scadenza della presentazione di UNICO.

Pur non prevedendo la norma in commento che l'Agenzia delle Entrate invii obbligatoriamente un invito a tutti i soggetti potenzialmente interessati, la stessa stabilisce che, nel caso l'Amministrazione si attivi in tal senso ai fini dell'incremento della compliance dichiarativa, ciò non abbia effetti preclusivi nei confronti del destinatario.

Al riguardo, in relazione alle novità normative in commento, modificative degli articoli 1, 5 e 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e dell'articolo 32 del decreto legislativo n. 446 del 1997 che, come evidenziato nella citata circolare n. 41/E, si applicano con riguardo alle violazioni commesse a decorrere dal 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 98), si riportano, di seguito, alcuni esempi finalizzati a meglio cogliere l'effetto delle stesse in fase applicativa.

Restano comunque ferme le precedenti sanzioni previste negli articoli 1, 5 ed 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e nell'articolo 32 del decreto legislativo n. 446 del 1997, riguardanti le ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. Inoltre, tali disposizioni previgenti (articolo 1 comma 2-*bis*, 5 comma 4-*bis* e 8 comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997 e articolo 32 comma 2-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997) continuano ad applicarsi, ovviamente, alle fattispecie

diversamente sanzionate dalla novella legislativa (omessa presentazione del modello), per le violazioni commesse prima del 6 luglio scorso.

2.2.1 Incremento della sanzione ai fini delle imposte sui redditi

Con riferimento alle imposte sui redditi, il nuovo comma *2-bis.1* dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 prevede che la misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 sia elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Si rammenta che la misura ordinaria della sanzione di cui si tratta, ossia la sanzione applicabile dall'ufficio in fase di accertamento non basato sulle risultanze degli studi di settore, è ricompresa tra il cento ed il duecento per cento della maggiore imposta o del minor credito accertati.

L'incremento non si applica se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito dell'applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Esempio 1 – Omessa presentazione del modello studi di settore

Periodo d'imposta 2010 – modello Unico 2011

Si consideri il caso in cui l'ufficio, una volta constatato il mancato adempimento dell'obbligo relativo alla presentazione del modello studi di settore, atteso che non è in possesso delle informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi, proceda alla rilevazione delle predette informazioni.

Qualora a seguito della successiva applicazione degli studi di settore emerga un maggior reddito accertabile secondo lo schema indicato nella successiva Tabella 1, l'ufficio potrà predisporre l'invito al contraddittorio per il contribuente, sulla

base delle risultanze di GERICO, seguendo le consuete indicazioni fornite in merito dalla Direzione Centrale Accertamento.

Tabella 1

Periodo d'imposta 2010 – modello Unico 2011	
Ricavi dichiarati	800.000
Costi	750.000
Reddito d'impresa	50.000
Controllo dell'ufficio della DP	
Rideterminazione dei maggiori ricavi	+ 90.000 (890.000)
Costi	(750.000)
Maggior reddito d'impresa accertato	+ 90.000 (140.000)

Ai fini della concreta applicazione della sanzione, se dal risultato derivante dall'applicazione degli studi di settore emerge un reddito accertato superiore al 10 per cento del reddito d'impresa dichiarato (come nel caso preso in esame), l'ufficio procederà all'irrogazione della predetta sanzione amministrativa applicando l'incremento del 50 per cento.

In questo caso, sarà irrogabile la sanzione (graduata in base alla gravità della violazione commessa) variabile tra il 150 e il 300 per cento della maggiore imposta dovuta, in quanto il maggior reddito d'impresa accertato è superiore al predetto limite del 10 per cento.

2.2.2 Incremento della sanzione ai fini dell'IVA e dell'IRAP

Analoga disposizione, prevista ai fini delle imposte sui redditi, è stata introdotta anche per l'IVA e per l'IRAP.

Per quanto concerne le dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto, il nuovo comma 4-ter dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (disciplinante le sanzioni applicabili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto), prevede, nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione

dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate, una maggiorazione del 50 per cento delle sanzioni di cui al comma 4 del medesimo articolo 5.

Tale ultima disposizione stabilisce che se dalla dichiarazione IVA presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della differenza. Pertanto, al verificarsi dell'ipotesi precedentemente esaminata (omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore) la misura della predetta sanzione potrà variare tra il 150 e il 300 per cento della maggiore imposta dovuta.

L'incremento non si applica se la maggiore IVA accertata o la minore IVA detraibile o rimborsabile non supera il 10 per cento dell'IVA dichiarata.

Nell'esempio fornito al paragrafo 2.2.1, ipotizzando un'IVA sulle operazioni imponibili dichiarata di euro 120.000 (corrispondente ad una aliquota media del 15%) sarà applicabile la sanzione che varia tra il 150 e il 300 per cento della maggiore IVA dovuta, in quanto la maggiore IVA accertata, pari a euro 13.500 (sempre calcolando un'aliquota media del 15%) risulta superiore al 10 per cento dell'IVA dichiarata (120.000).

In linea con tale previsione, per le dichiarazioni relative all'imposta regionale sulle attività produttive, il nuovo comma 2-ter dell'articolo 32 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (disciplinante le sanzioni in materia di IRAP) prevede una integrazione del 50 per cento delle sanzioni di cui al comma 2 del medesimo articolo. In tali ipotesi l'incremento non si applica se il maggior imponibile IRAP accertato non è superiore al 10 per cento dell'imponibile IRAP dichiarato.

2.2.3 Determinazione della sanzione fissa

La lettera b) dell'articolo 23, comma 28, del decreto legge n. 98 del 2011, ha inoltre previsto che, in caso di omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, e sempre che il contribuente non

provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell’Agenzia delle Entrate formulato sulla base dei dati dallo stesso contribuente esposti nella relativa dichiarazione annuale, la sanzione prevista dal comma 1 dell’articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 si applichi in misura pari al massimo importo consentito (euro 2.065).

Ad esempio, in caso di rideterminazione del reddito del contribuente mediante un procedimento di ricostruzione analitica, qualora l’applicazione degli studi di settore non faccia emergere un maggior reddito accertato rispetto a quello dichiarato, sarà comunque possibile applicare la sanzione di euro 2.065 per l’omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi stessi.

2.2.4 Ravvedimento dell’omessa presentazione del modello degli studi di settore

Nel caso in cui il contribuente presenti, anche a seguito dello specifico invito (cfr precedente paragrafo 2.2) il modello studi di settore, con apposita dichiarazione integrativa, nei termini previsti dall’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, potrà beneficiare dell’applicazione delle sanzioni ridotte e sanerà, per quanto concerne l’applicabilità delle disposizioni previste al comma 2-bis.1 dell’articolo 1, al comma 4-ter dell’articolo 5 e al secondo periodo del comma 1 dell’articolo 8, del decreto legislativo n. 471 del 1997 e al comma 2-bis dell’articolo 32 del decreto legislativo n. 446 del 1997, la violazione commessa.

La presentazione del modello studi di settore effettuata oltre i termini previsti per il ravvedimento ma prima dell’inizio di attività di controllo, invece, comporterà l’applicazione delle sanzioni ordinariamente previste per la specifica violazione commessa, senza l’incremento introdotto dalle lettere b), e), f) e g) in commento.

2.3 Accertamento induttivo

Come chiarito con la circolare n. 41/E del 2011, è stata prevista la possibilità, per l’Agenzia delle Entrate, di ricorrere “*all’accertamento induttivo, ai*

sensi del secondo comma dell'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché nell'ipotesi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti”.

Si evidenzia che la disposizione in commento, atteso quanto previsto dell'articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012, in corso di conversione, risulta applicabile ai soli accertamenti notificati prima dell'entrata in vigore di tale decreto. Come evidenziato in premessa, le modifiche apportate dal citato articolo 8 all'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 saranno oggetto di approfondimento con successivo documento di prassi.

Tanto premesso, si ricorda che con la circolare n. 41/E citata è stato *“evidenziato che la previsione [...] non trova applicazione ai contribuenti nei cui confronti non sussistono le condizioni per l'irrogazione della sanzione per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista all'articolo 1, comma 2-bis, del d.lgs. 8 dicembre 1997, n. 471”* e che, quindi, *“la possibilità di utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo “puro” opera solo a condizione che [...] il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, sia superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato”.*

Ovviamente, come chiarito con la richiamata circolare n. 41/E del 2011, affinché si realizzi la previsione contenuta nel novellato articolo 39, secondo comma, 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.

Inoltre, il contribuente oggetto di controllo deve essere effettivamente soggetto agli studi di settore, non risultando applicabile l'accertamento induttivo agli operatori economici esclusi dagli stessi, anche se eventualmente obbligati alla sola presentazione del modello.

Si ricorda che con la citata circolare n. 41/E del 2011 è stato altresì chiarito che *“la disposizione esplica effetti “diretti” solo in materia di imposizione diretta, atteso anche che il modello degli studi di settore è un allegato alla dichiarazione*

dei redditi” e che gli uffici, comunque, possono “verificare gli effetti ai fini IVA di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi, alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e di servizi resi in evasione di imposta”.

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 decreto legislativo n. 471 del 1997, con la limitazione, in precedenza richiamata, della data di notifica degli atti impositivi che deve essere precedente all'entrata in vigore dell'articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012 (per gli atti emessi successivamente si rendono applicabili le previsioni contenute nel comma 4 dell'articolo 8 del decreto legge n. 16 citato).

Si ricorda che deve essere data evidenza, nella motivazione dell'eventuale accertamento induttivo, del soddisfacimento della condizione dell'irrogabilità della citata sanzione di cui all'articolo 1, comma 2-bis, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Tale sanzione, ovviamente, non viene effettivamente irrogata con tale atto atteso che l'accertamento è basato sulle presunzioni semplici di cui al secondo comma dell'articolo 39 del dPR n. 600 del 1973 e non sulle risultanze degli studi di settore.

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 decreto legge n. 98 del 2011, e modificata dal decreto legge n. 16 del 2012, soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010.

Per le annualità precedenti il 2010, invece, laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisi l'interesse, con ricostruzioni di tipo analitico o analitico

presuntivo evitando, in tali casi, per le ragioni su esposte, il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo “*puro*”.

2.4 Articolo 10, comma 4- bis, della legge n. 146 del 1998

La lettera d) dell'articolo 23, comma 28, del decreto legge n. 98 del 2011 prevede che “*è soppresso il seguente periodo: «In caso di rettifica, nella motivazione dell'atto devono essere evidenziate le ragioni che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente.»*”, in precedenza previsto al comma 4-*bis* dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 in relazione agli accertamenti nei confronti dei contribuenti che abbiano dichiarato, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità.

Si ricorda che il periodo abrogato era stato aggiunto dal comma 17 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e trovava applicazione con riferimento agli accertamenti riguardanti i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi.

Al riguardo, si fa osservare che alla citata disposizione abrogativa non conseguono, peraltro, modifiche degli indirizzi operativi forniti in passato relativamente ai criteri di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo ed alla necessaria completezza della motivazione di ciascun accertamento (in relazione ai benefici previsti per i soggetti congrui e coerenti a partire dal periodo di imposta 2011 dai commi da 9 a 13 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 si rimanda al successivo paragrafo 4).

Pertanto, le Direzioni provinciali procederanno al controllo della corretta contabilizzazione e dichiarazione dei ricavi e dei compensi conseguiti dagli operatori economici che risultano “*congrui*” rispetto alle risultanze degli studi di settore solo nel caso in cui, a seguito di una puntuale attività di analisi del rischio e di selezione, ed in particolare alla luce delle risultanze degli indicatori di coerenza e

di normalità, ritengano sussistenti elementi idonei a giustificare il controllo di dette specifiche posizioni soggettive.

Particolare attenzione andrà posta alla veridicità dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore, con l'eventuale pianificazione di specifiche attività di riscontro degli stessi, realizzate anche con l'effettuazione di appositi accessi brevi (per i contribuenti che risultino non coerenti agli appositi indicatori previsti dai decreti di approvazione degli studi di settore si rimanda al successivo paragrafo 4).

In merito, inoltre, vanno tenute presenti le indicazioni già fornite con le precedenti direttive interne e circolari.

Al riguardo, con la circolare n. 58/E del 27 giugno 2002 (cfr. paragrafo 12.1) è stato evidenziato che *“l’attendibilità delle procedure di elaborazione degli studi di settore non impedisce all’Amministrazione di svolgere l’azione di accertamento con le ordinarie procedure e di pervenire a risultati diversi da quelli degli stessi studi, anche nei confronti dei contribuenti che risultano congrui e coerenti. In tali casi, per evitare che i risultati derivanti dall’applicazione degli studi di settore possano essere validamente opposti dai contribuenti, è necessario, però, che la determinazione dei maggiori ricavi o compensi si fondi su obiettivi elementi e su una convincente ricostruzione logica ed argomentata dei ricavi o dei compensi stessi che tenga conto delle peculiarità della posizione soggettiva sottoposta a controllo. Ovviamente, in presenza della prova certa di ricavi omessi, non assumerà alcun rilievo la circostanza che il contribuente sia congruo e coerente rispetto agli studi di settore”*.

Quindi, anche a seguito della eliminazione, nel comma 4-bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, della disposizione che imponeva di evidenziare *“le ragioni che inducono l’ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente”*, resta dunque fermo che la motivazione dell'avviso di accertamento dovrà dare specifica evidenza alla circostanza che le presunzioni, eventualmente utilizzate per la ricostruzione dei ricavi o compensi effettivamente conseguiti, presentano requisiti di gravità, precisione e concordanza

di entità e qualità tali da rendere la ricostruzione stessa maggiormente attendibile rispetto a quella derivante dall'applicazione degli studi di settore.

In particolare, nel caso di eventuale acquisizione, nell'ambito dei controlli, di elementi idonei a fondare presunzioni dotate dei predetti requisiti, gli stessi andranno adeguatamente valorizzati nella motivazione dell'atto accertativo, al fine di provare l'omessa dichiarazione di ricavi o compensi in maniera più convincente rispetto a quanto scaturente dalle risultanze degli studi di settore.

3. NOVITÀ DI CUI AL DECRETO LEGGE N. 138 DEL 2011

3.1 Indicatori di Normalità Economica

Il decreto legge n. 138 del 2011, nel modificare l'articolo 1 del d.P.R. n. 195 del 1999, ha previsto che eventuali integrazioni agli studi di settore "*per aggiornare o istituire gli indicatori*" di normalità economica disciplinati all'articolo 10-*bis* della legge n. 146 del 1998, possono essere pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore (come anticipato in premessa si rimanda ad un successivo documento di prassi per i chiarimenti in ordine alle modifiche apportate dall'articolo 5 del decreto legge n. 16 del 2012 alla tempistica di approvazione delle integrazioni, per il p.i. 2011, da apportare a studi di settore già approvati).

In relazione a tale disposizione si richiamano i chiarimenti forniti nel precedente paragrafo 2.1; infatti, analogamente a quella oggetto di commento in tale paragrafo, anche questa disposizione ha una portata più generale rispetto a quella relativa alla prima parte del comma 1-*bis* dell'articolo 1 del d.P.R. n. 195 del 1999, che disciplina l'approvazione degli studi di settore, perché si applica anche a studi evoluti in anni precedenti e trova immediata applicazione già per il 2011.

3.2 Accertamenti analitico-presuntivi in caso di congruità

L'articolo 2, comma 35, del decreto legge in argomento modifica l'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, intervenendo sul comma 4-bis che prevede la limitazione dei poteri accertativi nel caso in cui un soggetto sia risultato congruo alle risultanze degli studi di settore.

In merito si fa osservare che, 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”*. In relazione agli effetti di tale abrogazione si rimanda al successivo paragrafo 4.

Tanto premesso, in relazione ad annualità antecedenti il 2011 si rileva che per un soggetto congruo, prima della modifica normativa operata dal comma 35 in commento, l'accertamento di tipo presuntivo previsto all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, poteva essere effettuato solo al verificarsi di almeno una delle seguenti condizioni:

- che l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo, fosse superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi/compensi dichiarati;
- che l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione presuntiva, fosse superiore, in valore assoluto, a 50.000 euro.

Con l'intervento in commento viene previsto, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, che *“in relazione ad un'annualità di imposta”* la limitazione dei poteri accertativi in precedenza citata *“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”*.

Si ricorda che, in ragione della metodologia di elaborazione degli studi di settore, i valori di congruità tengono necessariamente conto delle risultanze, in termini di maggiori ricavi o compensi, degli indicatori di normalità economica di cui all'articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998.

In merito si richiamano i chiarimenti forniti con la circolare n. 44/E del 2008. In tale sede, in relazione ai primi studi approvati con i cosiddetti INE a “*regime*”, è stato evidenziato che “*il contribuente dovrà confrontare i propri ricavi/compensi dichiarati con quelli risultanti dall’applicazione della tradizionale analisi della congruità e della nuova analisi di normalità economica. La procedura GERICO 2008 evidenzierà la “congruità” ai risultati dello studio qualora il soggetto dichiarerà ricavi o compensi di ammontare pari o superiore al valore puntuale calcolato sulla base degli studi di settore aumentato degli eventuali maggiori ricavi o compensi derivanti dall’applicazione della normalità economica*”.

Si fa altresì presente che la modifica normativa in argomento ha natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati. Ne consegue che la disposizione in esame ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d’imposta, sino al 2010, ancora accertabili.

Con l’occasione si evidenzia che, laddove il contribuente risulti interessato nel periodo d’imposta precedente a quello oggetto di controllo da una delle cause di esclusione ovvero di inapplicabilità, ai fini della predetta verifica della congruità per il periodo anteriore, lo stesso non possa essere considerato “*assimilato*” ad un periodo d’imposta con ricavi o compensi “*congrui*”.

E questo in ragione del fatto che la nuova disposizione del decreto legge n. 138 del 2011, limitando i poteri di accertamento dell’Ufficio nei confronti dei soggetti che risultano congrui per due anni consecutivi, appare evidentemente diretta a “*premiare*” i contribuenti che, nel tempo, sin dal momento di presentazione della dichiarazione annuale evidenziano un volume di compensi o ricavi non inferiore a quello stimato dallo studio di settore ad essi applicabile.

4. Novità di cui al decreto legge n. 201 del 2011

I commi da 9 a 13 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 disciplinano i limiti dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti “*congrui e coerenti*” alle risultanze degli studi di settore.

In particolare, a partire dal periodo di imposta 2011 sono state introdotte limitazioni ai poteri di accertamento nei confronti dei soggetti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi, a condizione che gli stessi soggetti:

- abbiano regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;
- sulla base di tali dati, risultino coerenti con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili.
- siano “*potenzialmente*” accertabili sulla base delle risultanze degli studi di settore. Sono quindi esclusi i contribuenti che presentano cause di inapplicabilità o di esclusione dagli studi, compresi quelli nei cui confronti lo strumento accertativo non si rende applicabile ai sensi del DM 11 febbraio 2008 (cfr successivo paragrafo 5).

Nell'individuazione dei soggetti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi, occorre tenere altresì conto degli eventuali maggiori valori risultanti dagli specifici indicatori di normalità economica, di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998.

Infatti, poiché tali indicatori formano parte integrante degli studi medesimi e partecipano alla determinazione dei ricavi/compensi stimati, il valore di riferimento ai fini della congruità, come già precisato nella circolare n. 44/E del 2008 e, di recente, nella circolare n. 30/E del 2011, tiene conto dell'applicazione dell'analisi di congruità, dell'analisi di normalità economica e degli eventuali correttivi per la crisi, evidenziato da GE.RI.CO.

La disposizione in commento prevede che nei confronti dei soggetti congrui e coerenti:

- sono preclusi gli accertamenti di tipo “*analitico – presuntivo*” disciplinati all’articolo 39, primo comma, lettera *d*), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall’articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- la determinazione sintetica del reddito complessivo (di cui all’articolo 38 del d.P.R. n. 600 del 1973), è ammessa solo a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato (in luogo di almeno un quinto, come previsto ordinariamente dal sesto comma del citato articolo 38);
- è ridotto di un anno il termine di decadenza per l’attività di accertamento effettuata ai fini delle imposte dirette (ai sensi dell’articolo 43, primo comma, del citato d.P.R. n. 600 del 1973) e dell’IVA (articolo 57, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Tale ultimo beneficio non si applica nel caso in cui il contribuente abbia commesso una violazione che comporti l’obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000. Si richiamano in merito i chiarimenti forniti con la circolare n. 54/E del 2009.

Si osserva, altresì, che il comma 12 dell’articolo 10 in commento prevede che con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, sentite le associazioni di categoria, possono essere differenziati i termini di accesso alla nuova disciplina, tenuto conto del tipo di attività svolta dal contribuente. Inoltre, è stabilito che con lo stesso provvedimento siano dettate le relative disposizioni di attuazione.

Il comma 12 dell’articolo 10 in commento, coerente con il nuovo assetto normativo, abroga il comma 4 –bis dell’articolo 10 della legge n. 146 del 1998, in materia di limitazioni alle attività di accertamento effettuate nei confronti dei soggetti congrui (cfr precedenti paragrafi 2.4 e 3.2), ed il successivo articolo *10-ter*, relativo agli effetti dell’adesione agli inviti predisposti sulla base delle risultanze degli studi di settore.

Le citate abrogazioni, come anche le limitazioni ai poteri di accertamento, tenuto conto di quanto disposto dal comma 13 dell'articolo 10 in commento, hanno effetto con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 ed a quelle successive. Resta quindi confermata la previgente normativa per le dichiarazioni relative all'annualità 2010 ed a quelle precedenti.

Ai sensi del comma 11 dell'articolo 10 in esame, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza devono destinare parte della propria capacità operativa alla effettuazione di specifici piani di controllo nei confronti dei contribuenti cui si applicano gli studi di settore in fase accertativa e per i quali non sono applicabili le predette disposizioni limitative di cui al comma 9 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011.

I citati controlli, in relazione ai quali saranno fornite a breve indicazioni operative, dovranno articolarsi su tutto il territorio nazionale in modo proporzionato alla numerosità dei contribuenti interessati e saranno basati su specifiche analisi del rischio di evasione che tengano anche conto delle informazioni presenti nella apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all'articolo 7, sesto comma, del d.P.R. n. 605 del 1973.

Inoltre, la disposizione in commento prevede anche che nei confronti dei contribuenti non congrui e non coerenti, lo svolgimento dei controlli avviene prioritariamente con l'utilizzo delle indagini finanziarie.

5. MODIFICHE AL DM 11 FEBBRAIO 2008

L'articolo 6 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2011, modificando il DM 11 febbraio 2008, ha confermato, con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, il diverso utilizzo dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore nei confronti di:

- società cooperative a mutualità prevalente;
- soggetti IAS;

- soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 64.92.01 – “Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi” o dal codice 66.19.40 – “Attività di Bancoposta”.

Pertanto, anche per il periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, per questi soggetti i risultati dell'applicazione degli studi di settore non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento, di cui all'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, bensì possono essere utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie.

Si evidenzia, altresì, che la citata modifica del DM 11 febbraio 2008 ha anche previsto, per il solo periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, l'inutilizzabilità “diretta” degli studi di settore per l'azione di accertamento anche nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime dei “*minimi*” e dei soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 68.20.02 – “Affitto di aziende”.

6. RISPOSTE AI QUESITI

Di seguito sono forniti chiarimenti in merito al alcuni quesiti pervenuti all'Agenzia in relazione all'applicazione degli studi di settore.

6.1 Applicazione degli studi di settore

D.1 Una società presenta la suddetta situazione:

- il 2 aprile 2008 inizia un'attività d'impresa – codice attività 46.18.97 – dalla quale consegue il 34% dei ricavi del periodo d'imposta 2011 (non prevalente);
- il 23 settembre 2011 inizia un'altra attività d'impresa – codice attività 46.71.00 – dalla quale consegue il 66% dei ricavi del periodo d'imposta 2011 (prevalente).

Atteso che l'attività prevalente della società corrisponde a quella iniziata nel corso del 2011, la stessa è soggetta all'applicazione degli studi di settore o ne è esclusa per la causa legata all'inizio attività nel corso dell'anno?

R.1 L'articolo 1, comma 2, del decreto dell'11 febbraio 2008 stabilisce che gli studi di settore si applicano ai contribuenti che svolgono in maniera prevalente le attività indicate nei decreti di approvazione degli studi medesimi. Nello stesso comma si stabilisce inoltre che in caso di esercizio di più attività d'impresa, per attività prevalente, con riferimento alla quale si applicano gli studi di settore, si intende quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi.

Per quanto riguarda la causa legata all'inizio attività nel corso dell'anno occorre precisare che la previsione del comma 4, lettera b) dell'articolo 10 della legge 146 del 1998 deve essere riferita all'attività d'impresa svolta nel suo complesso dal contribuente.

La situazione della società cui si fa riferimento nel quesito non è pertanto riconducibile alla fattispecie prevista dalla causa di esclusione dall'applicazione degli studi legata all'inizio attività nel corso dell'anno, atteso che la medesima società ha iniziato l'attività d'impresa in epoca precedente al 2011.

Le circostanze descritte nel quesito consentono invece di ricondurre la situazione della predetta società ad una modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, in quanto la nuova attività iniziata nel corso dell'anno sostituisce, in termini di prevalenza dei ricavi, l'attività precedente. Al riguardo occorre rammentare che, come già chiarito nella circolare n. 29/E del 2009, la modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata si configura come una causa di esclusione riconducibile a quella prevista per i contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, ai sensi dell'articolo 10, comma 4, lettera c), della legge n. 146 del 1998.

La società cui si fa riferimento nel quesito non è, pertanto, soggetta all'applicazione degli studi di settore, in quanto si trova in un periodo di non normale svolgimento dell'attività per quanto concerne lo strumento presuntivo.

In merito, si fa però osservare che l'articolo 1, comma 19, della legge n. 296 del 2006 ha previsto la compilazione del modello per l'applicazione degli studi di

settore anche per i soggetti esclusi dall'applicazione degli stessi in conseguenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività. Il modello che tali soggetti devono presentare è quello afferente lo studio di settore relativo all'attività per la quale si sono conseguiti i maggiori ricavi/compensi durante il periodo d'imposta considerato, prescindendo dalla circostanza che detta attività sia quella iniziata o cessata.

D.2 Una società si è scissa a dicembre 2011 in due società (costituite nella stessa data) che proseguono la medesima attività. Stando a quanto indicato nelle istruzioni alla compilazione dei modelli studi di settore, trattandosi di mera prosecuzione di attività, le due società devono applicare gli studi di settore.

Considerato che la società scissa era esclusa dall'applicazione degli studi di settore per il superamento della soglia dei ricavi, le due società neo costituite devono comunque applicare gli studi di settore, oppure anche per loro opera tale esclusione? Inoltre, al fine di stabilire se viene superata la soglia dei 5.164.569 euro ai fini dell'esclusione, occorre ragguagliare all'anno i ricavi dichiarati dalla società?

R.2 Come chiarito nella circolare n. 31/E del 2007, con la previsione relativa alla mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti il legislatore ha inteso ricondurre nell'ambito di applicazione degli studi di settore anche quelle attività che, seppur formalmente configurabili come “nuove”, costituiscono sostanzialmente la continuazione di attività già precedentemente in essere.

Con riguardo a tale ipotesi (vale a dire quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti), come già chiarito anche con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, deve ritenersi che la fattispecie si verifichi quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità.

In quest'ottica, sono da considerarsi comunque “*mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti*” alcune tipologie di inizio di attività quali quelle derivanti da:

- acquisto o affitto d'azienda;
- successione o donazione d'azienda;
- operazioni di trasformazione;
- operazioni di scissione e fusione d'azienda.

L'attenzione del legislatore si è pertanto soffermata sulle attività che costituiscono la sostanziale continuazione di attività già precedentemente in essere senza avere riguardo al soggetto che la esercitava precedentemente.

I soggetti che iniziano una attività costituente “*mera prosecuzione*” di una precedente, come nel caso di una scissione, di conseguenza, sono tenuti all'applicazione degli studi di settore anche se il soggetto di cui si prosegue l'attività ne era escluso per una delle cause previste dal comma 4 dell'articolo 10 della legge 146 del 1998.

In questo caso, per stabilire se viene superata la soglia dei 5.164.569 euro ai fini dell'esclusione dall'applicazione degli studi di settore, l'ammontare dei ricavi conseguiti nel primo periodo d'imposta va ragguagliato al periodo di svolgimento dell'attività o alla durata del periodo.

6.2 Compilazione del quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore

D. Una società che esercita un'attività di gestione di una struttura alberghiera, tenuta all'applicazione dello studio di settore VG44U, nel corso dell'anno sostiene dei costi relativi ai compensi/corrispettivi dovuti ad agenzie di intermediazione turistica per la segnalazione e/o vendita di pacchetti turistici. Tali costi in quale rigo devono essere indicati all'interno del quadro degli elementi contabili del modello studi di settore?

R. Al fine di indicare la corretta collocazione dei costi oggetto del quesito nel Quadro F del Modello studi di settore VG44U, occorre premettere che gli stessi non possono trovare accoglimento nel rigo F15 tra i *Costi per la produzione di servizi*, atteso che in tale rigo vanno indicati i costi per l'acquisto di beni strettamente correlati alla produzione del servizio oggetto dell'attività dell'impresa;

a titolo esemplificativo, possono essere considerati tali le spese per i carburanti e i lubrificanti sostenute dalle imprese di autotrasporto o le spese per l'acquisto dei prodotti utilizzati dai barbieri e dai parrucchieri per lo svolgimento della loro attività (ad esempio, per il lavaggio e la cura dei capelli).

I costi relativi ai compensi/corrispettivi dovuti ad agenzie di intermediazione turistica per la segnalazione e/o vendita di pacchetti turistici non rappresentano dei costi direttamente afferenti la produzione di ricavi, ma dei costi specifici legati ad una delle modalità attraverso le quali viene offerta l'attività alberghiera, come evidenziato nello stesso modello VG44U, nei rigi da D26 a D30, nei quali sono elencate le modalità di vendita specifiche di tale attività.

Tali costi devono pertanto trovare accoglimento nel rigo F16 tra le *Spese per acquisto di servizi*, coerentemente con quanto già indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello studi di settore con riferimento alle provvigioni attribuite dalle case mandanti agli agenti di commercio e a quelle attribuite dagli agenti di assicurazione ai propri sub agenti.

6.3 Imprese in liquidazione

D. Nella risoluzione 31/E del 4 febbraio 2009 sono stati forniti chiarimenti riguardo gli adempimenti dichiarativi nel caso di imprese individuali poste in liquidazione. Sulla base di quanto chiarito nella predetta risoluzione emerge, infatti, che *“limitatamente al reddito di impresa, occorre distinguere il periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione, che per le imprese individuali coincide con la comunicazione di cui all'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 (periodo ante liquidazione), e quello relativo alla residua frazione del periodo di imposta (periodo post liquidazione)”*.

Ne consegue che il liquidatore deve presentare, ai soli fini del reddito d'impresa:

- una dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla delibera di messa in liquidazione;

- una dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo di imposta post liquidazione da presentare entro i termini stabiliti dall'articolo 2 del d.P.R. 322/98.

I risultati delle due dichiarazioni relative al reddito d'impresa per il periodo ante liquidazione e per la residua frazione del periodo d'imposta devono confluire in un'unica dichiarazione relativa a tutti i redditi percepiti dal contribuente nel periodo d'imposta (compresi quelli relativi ad altre categorie reddituali) da presentare entro i termini stabiliti dall'articolo 2 del d.P.R. n. 322 del 1998.

In relazione al modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e, in particolare, alla dichiarazione alla quale quest'ultimo deve essere allegato, nella risoluzione n. 31/E è stato evidenziato che la facoltà di allegare tale modello debba essere presa in considerazione in relazione alla dichiarazione relativa al reddito d'impresa ante liquidazione, mentre, per i periodi post liquidazione il contribuente è escluso dall'applicazione degli studi di settore.

Per quanto riguarda i periodi post liquidazione, ferma restando l'esclusione del contribuente dall'applicazione degli studi di settore, si chiede se debba comunque essere presentato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi ai sensi dell'articolo 1, comma 19, della legge 296 del 2006, atteso che la citata risoluzione n. 31/E non fornisce esplicite indicazioni al riguardo.

R. Nella risoluzione n. 31/E del 4 febbraio 2009, nella quale sono stati forniti chiarimenti riguardo gli adempimenti dichiarativi nel caso di imprese individuali poste in liquidazione, è stato precisato che deve essere presentata:

- 1) una dichiarazione relativa al *periodo ante liquidazione* (a cura del liquidatore) ai soli fini di comunicare il reddito d'impresa e quindi senza liquidazione delle imposte. Tale adempimento consta nell'invio di un frontespizio di Unico con allegato il solo quadro del reddito d'impresa (RF o RG).
- 2) una dichiarazione relativa al *primo periodo di liquidazione* (così come gli eventuali successivi periodi di liquidazione fino alla chiusura) anch'essa ai soli fini di comunicare il reddito d'impresa e quindi senza liquidazione delle

imposte. Anche tale adempimento consta nell'invio di un frontespizio di Unico (a cura del liquidatore) con allegato il solo quadro del reddito d'impresa (RF o RG).

- 3) una *dichiarazione ordinaria* comprendente tutti i redditi percepiti dal contribuente nel periodo d'imposta, composta dai redditi d'impresa per il periodo ante liquidazione e per la residua frazione del periodo d'imposta e dagli eventuali altri redditi (es. fabbricati), per i quali devono essere liquidate le imposte tenendo conto di oneri deducibili/detraibili, dei carichi di famiglia, ecc..

Tanto premesso, in relazione all'ipotesi in esame si evidenzia quanto segue:

- con riferimento alla dichiarazione di cui al precedente punto 1), coerentemente con le indicazioni formulate con la risoluzione n. 31/E, ferma restando l'esclusione da accertamento da studi, si conferma l'adempimento dell'obbligo relativo all'invio del modello studi previa indicazione nel quadro del reddito d'impresa del codice di esclusione 2 (periodo di cessazione dell'attività);
- con riferimento alla dichiarazione di cui al punto 2), si fa presente che deve essere inviato il relativo modello studi previa indicazione nel quadro del reddito d'impresa del codice di esclusione 5 (periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria);
- con riferimento alla dichiarazione di cui al punto 3), si ritiene che non sia necessario inviare alcun modello relativo agli studi di settore né ai parametri e neppure l'allegato INE, in quanto i dati degli studi relativi alle frazioni di periodo d'imposta collegati al quadro del reddito d'impresa sono già stati portati a conoscenza dell'Agenzia delle entrate con le dichiarazioni di cui ai punti 1 e 2.

6.4 Società per azioni a capitale pubblico

D. Una società per azioni il cui capitale posseduto è interamente pubblico è assoggettata alla disciplina degli studi di settore?

R. L'attuale disciplina riguardante le modalità di applicazione degli studi di settore non pone alcuna distinzione con riferimento alla veste giuridica del soggetto a cui è possibile accertare i ricavi e, conseguentemente, il reddito attraverso l'utilizzo degli studi stessi.

Sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 62-*sexies* del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e nell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998 n. 146, infatti, gli studi di settore si applicano ai contribuenti che dichiarano redditi derivanti dall'esercizio d'impresa ovvero dall'esercizio di arti e professioni, senza ulteriori distinzioni.

Tuttavia, tenuto conto delle specifiche caratteristiche soggettive di una società per azioni a capitale interamente pubblico, gli eventuali controlli effettuabili sulla base degli studi di settore nei confronti della predetta società dovranno essere sempre valutati attentamente nel merito della loro sostenibilità.

Tale indicazione trova fondamento nella natura della compagine sociale e nella tipologia di evasione contrastata dagli studi di settore, basata sulla omessa certificazione dei corrispettivi.

In particolare, laddove le Direzioni provinciali riterranno di procedere mediante l'utilizzo di tale strumento presuntivo, dovranno coordinarsi tempestivamente con le competenti Direzioni Regionali, le quali valuteranno se interessare, per un parere in merito, la Direzione Centrale Accertamento.

6.5 Società in perdita per tre periodi di imposta

D. Una S.r.l. presenta dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, dal 2009 al 2011. Alla luce delle novità di cui all'articolo 2, comma 36-*decies*, del decreto legge n. 138 del 2011, per il periodo d'imposta 2012, potranno applicarsi le disposizioni in materia di società di comodo, nel caso in cui la società dovesse risultare congrua e coerente ai fini degli studi di settore?

R. Il comma 36-*decies*, del decreto legge n. 138 del 2011 dispone che *“Pur non ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, le società e gli enti ivi indicati che presentano dichiarazioni*

in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta ai fini e per gli effetti del citato articolo 30. Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994."

Tra le cause di non applicazione si rammenta che l'articolo 30 comma 1, lettera c), 6-*sexies*) della legge del 23 dicembre 1994 n. 724 dispone che alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore non si applicano le disposizioni del primo periodo dello stesso comma sulle società di comodo.

Da una lettura sistematica delle norme citate, si ritiene che nei confronti della società che presenta dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, non potranno applicarsi, con riferimento ai periodi d'imposta in cui la società stessa risulti congrua e coerente ai fini degli studi di settore, le disposizioni sulle società di comodo, di cui all'articolo 30 della legge del 23 dicembre 1994 n. 724.

6.6 Regime contabile di cui all'articolo 27, comma 3, del DL 98 del 2011

D. Ai soggetti che applicano il particolare regime contabile previsto dal comma 3 dell'articolo 27 del decreto legge n. 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011, sono applicabili gli studi di settore in fase di eventuale accertamento?

R. Si fa presente che a tali soggetti si applicano gli studi di settore in fase di accertamento, non rilevando nell'ordinamento una disposizione che lo escluda.

Ovviamente, si rendono applicabili anche a tali tipologie di soggetti le cause di esclusione e di inapplicabilità previste per la generalità dei contribuenti che esercitano un'attività soggetta agli studi di settore.

Occorre tuttavia evidenziare che la sussistenza dei requisiti di cui ai commi 96 e 99 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007 potrebbe configurare anche una situazione di marginalità economica, secondo le caratteristiche esplicitate nelle

circolari n. 31/E e n. 38/E del 2007 (scarsi beni strumentali, volumi d'affari ridotti, etc.).

Al riguardo, si ricorda che, nei confronti dei soggetti “*marginali*”, i documenti di prassi citati hanno richiamato l'attenzione degli uffici sul fatto che “*la ragionevole certezza che il particolare strumento accertativo possa portare a distorsioni applicative deve comportare, in linea generale, l'adozione della massima cautela nel relativo utilizzo, privilegiando, ove il controllo sia comunque ritenuto opportuno, modalità istruttorie diverse*”.

Con l'occasione si rappresenta che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011 nell'evidenziare che “*I contribuenti che applicano il regime contabile agevolato sono soggetti agli studi di settore ... ed ai parametri ..., nonché alla compilazione del modello per la comunicazione dei relativi dati, come disposto dall'articolo 7 comma 2, lett. b) del decreto ministeriale 2 gennaio 2008*” ha chiarito che “*Ai fini dell'individuazione del limite relativo all'ammontare dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti, di cui all'articolo 1, comma 96 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, non rileva l'adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore o dei parametri*”.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA