

**Presidenza e Segreteria Generale**

Piazza G.G. Belli n° 2

00153 Roma

Tel. 06/58.300.213

Fax.: 06/58.16.389

Sede operativa nazionale

Viale Bacchiglione n° 16

20139 - Milano

Tel. 02/53.93.539 r.a.

Fax 02/53.97.381

Codice Fiscale 97207870581

ASSTRI



FEDER-TRASLOCHI

ASSOMARE

**Roma, 22 Marzo 2012****FIS12087****SM****OGGETTO: Studi di settore. Novità normative e risposte a quesiti. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 16 marzo 2012.**

Con la Circolare n. 8/E del 16 marzo 2012, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alle novità normative in materia di studi di settore, introdotte con i decreti legge n. 98/2011, n. 138/2011 e n. 201/2011, fornendo inoltre delle risposte ad alcuni quesiti posti in relazione all'applicazione degli studi di settore. Vediamo, nel dettaglio, le istruzioni diramate dall'Amministrazione finanziaria.

1. Novità introdotte dal D.L. n. 98 del 2011**1.1. Tempistica**

L'art. 23, comma 28, del D.L. n. 98 del 2011, in merito ai termini di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale degli studi di settore in evoluzione a partire dal 2012, a partire da questa annualità ha differito la scadenza al 31 dicembre del periodo di imposta nel quale entrano in vigore.

Tale norma ha previsto anche la possibilità di modificare gli studi di settore già approvati. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che 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.

Circa l'entrata in vigore della citata disposizione, l'Amministrazione finanziaria rileva che essa è già applicabile agli studi di settore utilizzabili in relazione al periodo di imposta 2011, rendendo, di fatto, possibile la modifica e l'integrazione di studi di settore già approvati per migliorarne la capacità di stimare compiutamente i ricavi ed i compensi degli operatori economici interessati.

1.2. Sanzioni**1.2.1. Incremento della sanzione ai fini delle imposte sui redditi**

Con riferimento alle imposte sui redditi, l'art. 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.L. n. 98 del 2011, prevede che le misure delle sanzioni siano elevate del 50%, in caso 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.

Al riguardo, la circolare ricorda che la misura ordinaria della sanzione applicabile dall'ufficio in fase di accertamento non basato sulle risultanze degli studi di settore, è ricompresa tra il 100% ed il 200% 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% del reddito d'impresa dichiarato.

1.2.2. Incremento della sanzione ai fini dell'IVA e dell'IRAP

Analogamente a quanto disposto ai fini delle imposte sui redditi, è previsto anche per l'Iva e per l'Irap. Circa le dichiarazioni relative all'Iva, 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 applica una maggiorazione del 50% delle sanzioni.

Ricordiamo che l'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997, 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 100% al 200% della differenza. Pertanto, nel caso di omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, la misura della predetta sanzione potrà variare tra il 150% ed il 300% 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% dell'Iva dichiarata.

1.2.3. Determinazione della sanzione fissa

Il D.L. n. 98 del 2011, ha, inoltre, disposto 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 a redigere 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 si applica nella misura massima pari a 2.065 euro. 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 2.065 euro per l'omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi.

1.2.4. Ravvedimento dell'omessa presentazione del modello degli studi di settore

Nel caso in cui il contribuente presenti - anche a seguito dello specifico invito - il modello degli studi di settore con apposita dichiarazione integrativa, nei termini previsti, potrà beneficiare dell'applicazione delle sanzioni ridotte e potrà sanare la violazione commessa. La presentazione del modello degli studi di settore effettuata oltre i termini previsti per il ravvedimento, ma prima dell'inizio dell'attività di controllo, comporterà l'applicazione delle sanzioni ordinariamente previste per la specifica violazione commessa, senza alcuna maggiorazione.

1.3. Accertamento induttivo

Come noto, l'Agenzia delle Entrate può ricorrere all'accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, in caso di omessa od 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.

La nota delle Entrate precisa che, affinché si realizzi la previsione contenuta nella predetta disposizione, 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.

Infine, l'Agenzia delle Entrate precisa che gli uffici finanziari applicheranno il novellato art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010. Per le annualità precedenti il 2010, invece, laddove il contribuente spontaneamente od 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 od analitico presuntivo evitando, in tali casi il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo "puro".

1.4. La motivazione dell'avviso di accertamento: l'abrogazione del comma 4- bis dell'art. 10 della L. n. 146 del 1998

L'art. 23, comma 28, del D.L. n. 98 del 2011, ha soppresso la disposizione che prevedeva che, in caso di rettifica, nella motivazione dell'atto di accertamento dovessero 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.

Quindi, le Direzioni provinciali dovranno procedere 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.

L'avviso di accertamento dovrà evidenziare la 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.

2. Novità introdotte dal D.L. n. 201 del 2011

Come noto, l'art. 10, commi da 9 a 13, del D.L. n. 201 del 2011, ha introdotto dei limiti all'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 dall'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.

Tale norma prevede che nei confronti dei soggetti congrui e coerenti:

- sono preclusi gli accertamenti di tipo "analitico-presuntivo";
- la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa solo a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato (in luogo di almeno un quinto);
- è ridotto di un anno il termine di decadenza per l'attività di accertamento effettuata ai fini delle imposte dirette e dell'Iva.

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.

Inoltre, viene previsto che l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza debbano destinare parte della propria capacità operativa verso dei 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.

I citati controlli 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. Inoltre, viene disposto che nei confronti dei contribuenti non congrui e non coerenti, lo svolgimento dei controlli avviene prioritariamente con l'utilizzo delle indagini finanziarie.

3. Risposte ai quesiti

Tra le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate ad alcuni quesiti in materia di studi di settore, riportiamo quella relativa alle 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.

Il testo della circolare è disponibile al link sotto indicato.

Cordiali saluti.