Normativa e prassi

Studi di settore, attenuato l'effetto indicatori di normalità

6 Luglio 2007

I maggiori valori puntuali scaturenti dall'applicazione dei nuovi parametri non potranno essere utilizzati dagli uffici per effettuare accertamenti

Thumbnail
Image not found or type unknown

Il contribuente è considerato "congruo" alle risultanze degli studi se i ricavi o compensi dichiarati, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, sono pari o superiori al maggiore tra il livello minimo risultante dall'applicazione degli studi di settore tenendo conto degli effetti degli indicatori di normalità economica e il livello puntuale di riferimento derivante dalla applicazione degli studi di settore senza tener conto delle risultanze degli indicatori medesimi. Dal 2007, sostituzione annunciata per l'indicatore "valore aggiunto per addetto".

Nella **circolare n. 41/E** del 6 luglio, l'Agenzia delle entrate fornisce gli ultimi chiarimenti sull'applicazione degli studi di settore, a seguito dell'approvazione del decreto ministeriale 4 luglio 2007, che ha introdotto modifiche in materia di indicatori di normalità economica, e del Dpcm 14 giugno 2007, che ha stabilito la proroga dei termini di versamento per i soggetti che esercitano attività per cui risultano approvati studi di settore.

Il decreto 4 luglio 2007 recepisce gli accordi raggiunti attraverso una serie di incontri svoltisi tra i rappresentanti del governo, dell'amministrazione finanziaria e delle categorie firmatarie del protocollo d'intesa del 14 dicembre 2006, formalizzati, da ultimo, nei comunicati stampa del vice ministro dell'Economia e delle Finanze del 27 giugno e del 3 luglio.

L'articolo unico del citato decreto introduce i commi 1-bis e 1-ter nell'articolo 4 del decreto 20 marzo 2007, concernente l'"Approvazione di specifici indicatori di normalità economica, idonei all'individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in

relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta".

Il comma 1-*bis* stabilisce che gli accertamenti fondati sugli studi di settore, ai sensi dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento previsto dall'articolo 2 del Dpr n. 195 del 1999, ricavi o compensi in misura non inferiore al maggiore tra i seguenti valori:

- il livello minimo risultante dall'applicazione degli studi di settore comprensivo delle risultanze degli indicatori di normalità economica di cui al comma 14, articolo 1, della legge finanziaria per il 2007 (sulla base dell'analisi della congruità e dell'analisi della normalità economica)
- il livello puntuale di riferimento risultante dalla applicazione degli studi di settore senza tener conto delle risultanze degli indicatori medesimi (sulla base della sola analisi della congruità).

In riferimento agli studi di settore in vigore nel periodo d'imposta 2006 - per i quali trovano applicazione gli indicatori di normalità economica di cui all'articolo 1, comma 14, della legge finanziaria per il 2007 - il contribuente è, pertanto, considerato "congruo" alle risultanze degli studi qualora dichiarati, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi per un ammontare pari o superiore al maggiore dei predetti valori di riferimento.

Nella circolare in commento sono riportati alcuni esempi sulla concreta applicazione della nuova norma, con distinto riferimento ai seguenti casi:

1. il ricavo/compenso dichiarato (105.000) è inferiore sia al ricavo/compenso minimo risultante dall'analisi di congruità e dall'analisi di normalità economica (115.000) che al ricavo/compenso derivante dalla sola analisi di congruità (108.000)
2. il ricavo/compenso dichiarato (105.000) è superiore al ricavo/compenso minimo con indicatori (100.000), ma inferiore al ricavo/compenso puntuale senza indicatori (110.000)
3. il ricavo/compenso dichiarato (110.000) è superiore al ricavo/compenso puntuale senza indicatori (108.000), ma inferiore al ricavo/compenso minimo con indicatori (115.000)
4. il ricavo/compenso dichiarato (117.000) è superiore sia al ricavo/compenso minimo risultante dall'analisi di congruità e dall'analisi di normalità economica (115.000) che al ricavo/compenso derivante dalla sola analisi di congruità (108.000).

Nei casi 1 e 3, il contribuente risulta non congruo (rispettivamente per 10.000 e 5.000), e la stima della congruità sarà riferita al ricavo/compenso minimo determinato tenendo conto dell'effetto degli indicatori, superiore al ricavo puntuale senza indicatori.

Nel caso 2, il contribuente risulta non congruo (per 5.000), con riferimento, questa volta, al ricavo/compenso puntuale determinato senza tener conto degli indicatori (superiore al ricavo/compenso minimo calcolato con gli indicatori).

Nel caso 4, invece, il contribuente risulta congruo, non assumendo alcun rilievo la circostanza che quanto dichiarato risulti inferiore al ricavo/compenso puntuale calcolato tenendo conto anche dell'analisi di normalità economica.

Il comma 1-ter, introdotto all'articolo 4 del decreto 20 marzo 2007 dal decreto 4 luglio 2007, rimanda alla nozione di congruità definita dalle nuove regole sopra descritte anche ai fini dell'applicazione della norma di cui all'articolo 10, comma 4-bis della legge n. 146 del 1998, riguardante la preclusione degli accertamenti analitico-induttivi per i soggetti congrui.

In base a tale disposizione, l'accertamento di tipo presuntivo previsto all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del Dpr n. 600 del 1973, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del Dpr n. 633 del 1972, potrà essere effettuato, alle condizioni stabilite dalla norma in esame, nei confronti dei contribuenti che dichiarino ricavi o compensi (anche per adeguamento in dichiarazione) in misura non inferiore al maggiore dei due livelli sopra indicati.

La circolare in commento anticipa una significativa innovazione in tema di valenza probatoria degli studi di settore, in vista dell'approvazione in Senato dell'emendamento all'Atto 1485, proposto in ossequio agli impegni presi con le Associazioni di categoria dall'organo governativo e trasfusi nei comunicati stampa del vice ministro dell'Economia e delle finanze del 27 giugno 2007 e del 3 luglio 2007.

Tale innovazione consiste nella attribuzione alle risultanze degli indicatori di normalità economica della natura di presunzioni semplici. Da questo deriva, secondo la circolare in esame, la necessità per l'ufficio accertatore di motivare l'avviso di accertamento fornendo ulteriori elementi probatori per avvalorare i maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei nuovi indicatori, tenendo comunque conto delle specifiche condizioni del contribuente e dell'attività svolta, nonché delle possibili cause giustificative già evidenziate nelle circolari n. 31/E e n. 38/E del 2007.

Con riferimento all'esempio n. 1 sopra riportato (maggior ricavo/compenso accertabile pari a 10.000), la specifica motivazione dovrà pertanto riguardare i maggiori ricavi/compensi (pari a 7.000) eccedenti l'ammontare dei maggiori ricavi/compensi puntuali di riferimento calcolati senza tener conto degli indicatori (3.000).

Precisazioni ulteriori sono poi fornite in ordine all'applicazione della maggiorazione del 3 per cento, prevista dall'articolo 2, comma 2-*bis* del Dpr n. 195 del 1999.

Per effetto del decreto 4 luglio 2007, e in linea con quanto precisato nella circolare n. 31/E del 2007, la maggiorazione del 3 per cento non troverà applicazione, relativamente al periodo d'imposta 2006, qualora il valore di adeguamento in dichiarazione, necessario per evitare l'accertamento sulla base degli studi, risulti pari al ricavo o compenso minimo stimato da Gerico tenendo conto degli indicatori di normalità economica. Si rammenta, in proposito, che, con la circolare n. 31/E del 22 maggio 2007, è stato chiarito che l'introduzione, per gli studi in vigore per il periodo d'imposta 2006, dei nuovi indicatori di normalità economica possa essere assimilata a una "revisione" degli studi medesimi, in quanto tale novità comporta meccanismi di stima dei ricavi/compensi parzialmente differenti rispetto a quelli adottati negli anni precedenti.

Qualora, invece, tale valore di riferimento risulti pari al ricavo o compenso puntuale determinato con la sola analisi della congruità (essendo tale ammontare superiore al ricavo o compenso minimo tenendo conto degli indicatori stessi), il contribuente, alle condizioni previste dalla norma, sarà tenuto in caso di adeguamento al versamento della maggiorazione in parola.

In sostanza, il versamento della maggiorazione del 3 per cento in sede di adeguamento in dichiarazione dovrà essere effettuato solo da parte dei soggetti per i quali la stima dei maggiori ricavi o compensi non sia influenzata dagli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 della legge finanziaria per il 2007.

Nella circolare in commento si illustra inoltre la disposizione di cui al decreto del presidente del Consiglio dei ministri del 14 giugno 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 154 del 5 luglio, che ha disposto il differimento, per l'anno 2007, dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore.

Tale norma ha previsto lo spostamento al 9 luglio (senza alcuna maggiorazione) o all'8 agosto (con la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo) del termine del 18 giugno 2007, stabilito per l'effettuazione dei versamenti derivanti dalla dichiarazione unificata annuale che deve essere presentata dai soggetti che esercitano un'attività interessata dagli studi di settore.

La proroga riguarda anche i soci delle società di persone, gli associati di associazioni tra artisti o professionisti, i collaboratori di imprese familiari e i coniugi di aziende coniugali (di cui all'articolo 5 del Tuir), nonché i soci delle società che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale (di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir). La proroga in questione, pertanto, è disposta anche per coloro i quali devono dichiarare un reddito imputato per "trasparenza" da un soggetto che eserciti un'attività per la quale sia stato approvato lo studio di settore per il predetto periodo d'imposta.

Tuttavia, come chiarito dalla circolare n. 41/E, tra i soggetti che fruiscono della proroga rientrano anche quelli interessati da una causa di esclusione o di inapplicabilità dello studio di settore; in ogni caso, risultano esclusi i soggetti che - pur esercitando un'attività economica per la quale è prevista l'approvazione di uno studio di settore - dichiarino, per il periodo d'imposta 2006, ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del ministro dell'Economia e delle finanze.

La proroga non riguarda, altresì, i contribuenti per i quali trovano applicazione i parametri di cui all'articolo 3, comma 181, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché coloro che non presentano la dichiarazione unificata annuale di cui all'articolo 3, comma 1 del Dpr 22 luglio 1998, n. 322, ossia i soggetti diversi da quelli con periodo di imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In merito alla possibilità di rateizzare gli importi dovuti, inoltre, è precisato che il Dpcm 14 giugno 2007 non modifica le modalità e i termini stabiliti dall'articolo 20 del Dlgs n. 241 del 20 luglio 1997. Pertanto, optando per la rateazione, il termine di versamento della prima rata (coincidente con il termine di versamento del saldo o dell'acconto), deve intendersi differito, per i soggetti interessati dalla proroga, al 9 luglio (o all'8 agosto, nel caso in cui si sia optato per il pagamento con la maggiorazione dello 0,40 per cento).

Per quanto riguarda i termini di versamento delle rate successive alla prima, rimane invariato il termine previsto dal comma 4 del citato articolo 20 del Dlgs n. 241 del 1997 (giorno 16 di ciascun mese, per i per soggetti titolari di partita Iva, e fine di ciascun mese, per gli altri contribuenti).

Infine, la circolare, confermando quanto anticipato dal comunicato stampa del vice ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 luglio, ribadisce che nei prossimi studi di settore in evoluzione, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2007 (di cui al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2007) l'indicatore "Valore aggiunto per addetto" verrà utilizzato non per la stima di maggiori ricavi o compensi, bensì ai fini dell'analisi della coerenza economica dei singoli contribuenti e, pertanto, quale variabile di riferimento per elaborare liste selettive delle posizioni da sottoporre a controllo.

di

Elisabetta Pellegrini

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/studi-settore-attenuato-leffetto-indicatori-normalita>