

## **ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE**

### **Indice**

<i>1</i>	<i>Normativa sull'accertamento da studi di settore.....</i>	<i>3</i>
<i>1.1</i>	<i>Riferimenti normativi di sintesi .....</i>	<i>3</i>
<i>1.2</i>	<i>La nuova disciplina introdotta dal decreto legge n. 223 del 2006.....</i>	<i>4</i>
<i>1.3</i>	<i>Le novità introdotte dalla legge finanziaria per il 2007.....</i>	<i>5</i>
<i>1.4</i>	<i>Normativa vigente a fondamento dell'accertamento da studi di settore .....</i>	<i>5</i>
<i>2</i>	<i>L'utilizzo degli studi in sede di accertamento come risulta a seguito delle modifiche.....</i>	<i>6</i>
<i>2.1</i>	<i>Il corretto inquadramento teorico dell'accertamento da studi di settore .....</i>	<i>7</i>
<i>2.2</i>	<i>La giurisprudenza della Corte di Cassazione .....</i>	<i>7</i>
<i>2.2.1</i>	<i>Le gravi incongruenze .....</i>	<i>8</i>
<i>3</i>	<i>Gli specifici indicatori di coerenza previsti dall'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998 – Per gli studi elaborati o revisionati a decorrere dal periodo di imposta 2007.....</i>	<i>9</i>
<i>3.1</i>	<i>Gli indicatori di normalità economica previsti dal comma 14 della legge n. 296 del 2006 - Regime transitorio.....</i>	<i>10</i>
<i>3.1.1</i>	<i>Gli indicatori di normalità economica approvati con D.M. 20 marzo 2007.....</i>	<i>11</i>
<i>4</i>	<i>Indici di coerenza.....</i>	<i>11</i>
<i>5</i>	<i>Limiti all'attività accertativa.....</i>	<i>12</i>
<i>5.1</i>	<i>L'inibizione degli accertamenti presuntivi nei confronti dei soggetti congrui alle risultanze degli studi di settore (art. 10, comma 4-bis, legge 146 del 1998).....</i>	<i>12</i>
<i>5.1.1</i>	<i>Disapplicazione del comma 4-bis in caso di infedeltà dei dati indicati nell'allegato studi di settore 13</i>	
<i>5.2</i>	<i>Adesione agli inviti al contraddittorio (art. 10/ter).....</i>	<i>14</i>
<i>6</i>	<i>Soggetti già accertati sulla base delle risultanze degli studi di settore.....</i>	<i>16</i>
<i>7</i>	<i>Procedimento di accertamento.....</i>	<i>17</i>
<i>7.1</i>	<i>Il contraddittorio .....</i>	<i>17</i>

7.2	<i>Il rafforzamento della presunzione</i> .....	17
7.3	<i>L'istituto della definizione dell'invito a comparire</i> .....	18
8	<i>Sanzioni IVA</i> .....	19
9	<i>La revisione congiunturale speciale degli studi di settore per tenere conto degli effetti della crisi nel periodo di imposta 2008</i> .....	20

## Normativa sull'accertamento da studi di settore

I commi da 13 a 27 dell'articolo unico della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 ( "legge finanziaria per il 2007"), hanno introdotto numerose modifiche alla disciplina degli studi di settore, previsti dall'articolo 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Tali modifiche hanno fatto seguito a quelle già varate con il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge n. 248 del 4 agosto 2006 (c.d. «Manovra-bis»), in tema di modalità di accertamento nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria e dei professionisti<sup>1</sup>.

### 1.1 Riferimenti normativi di sintesi

- Articolo 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, aggiunto dalla legge di conversione 29 ottobre 1993, n. 427. Approvazione degli studi di settore entro il 31 dicembre 1995, termine prorogato al 31 dicembre 1996, dall'articolo 3, comma 180, della l. 28 dicembre 1995, n. 549 ed al 31 dicembre 1998 dall'articolo 3, comma 124, della l. 23 dicembre 1996, n. 662;
- Articolo 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Natura degli accertamenti basati sugli studi di settore;
- Legge 8 maggio 1998, n. 146. Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento;
- D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195. Disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore;
- Articolo 70 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Rapporto tra gli accertamenti basati sugli studi di settore e l'ulteriore azione accertatrice;
- D.L. 30 settembre 2003 n. 269, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, L. 24 novembre 2003, n. 326, all'articolo 23. Previsione della revisione degli studi di settore entro il 31 dicembre 2003;
- Articolo 7-sexies del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248. Previsione della possibilità, in caso di mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore, di *attestazione delle cause giustificatrici della non congruità* dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi medesimi;
- Articolo 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modifiche nella legge 4 agosto 2006, n. 248. Ulteriori modifiche all'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, prevedendo altresì alcune deroghe temporali per l'adeguamento agli studi;
- Articolo 1, comma 13 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007). Interventi in più punti sulla legge 8 maggio 1998, n. 146. Introduzione dell'articolo 10-bis in tema di modalità di revisione ed aggiornamento degli studi di settore. Previsione di una "*fase transitoria*" (cioè fino alla elaborazione e revisione degli studi di settore....

---

<sup>1</sup> Circ. 31/E del 20 maggio 2007.

Che tengono conto degli indicatori di coerenza) entro la quale si debba tenere conto di specifici *indicatori di normalità economica* di significativa rilevanza. Possibilità di procedere ad accertamento sulla base degli studi di settore “*qualora l’ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati risulti inferiore a quello dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi*”;

- D.M. 20 marzo 2007. Approvazione degli indicatori di normalità economica di cui all’articolo 1, comma 13 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296;
- D.L. 2 luglio 2007, n. 81. Introduzione, dopo il comma 14 dell’articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, i commi 14-bis e 14-ter (il secondo aggiunto dalla legge di conversione 3 agosto 2007, n. 127) *rilevanti ai fini della valenza probatoria* degli studi di settore;
- Legge 24 dicembre 2007, n. 244. Esclusione dei contribuenti minimi dall’applicazione degli studi di settore e specificazione dell’onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l’attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall’applicazione degli indicatori di normalità economica approvati con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 20 marzo 2007;
- Articolo 8 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185. Revisione congiunturale speciale degli studi di settore.

## **1.2 La nuova disciplina introdotta dal decreto legge n. 223 del 2006**

L’abrogazione dei commi 2 e 3 dell’articolo 10 della legge n. 146 del 1998, ad opera del decreto legge n. 223 del 2006, ha di fatto eliminato, tutte le previgenti condizioni per procedere all’accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti degli esercenti imprese in contabilità ordinaria, anche per opzione, e per gli esercenti arti e professioni.

**In questo modo è stata notevolmente ampliata la possibilità di utilizzare gli studi di settore in sede di accertamento, dato che l’unica condizione necessaria, indipendentemente dalla tipologia del soggetto (esercente attività di impresa o di arti e professioni) e dal regime contabile adottato, è rimasta quella dello scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore nel singolo periodo d’imposta considerato.**

Precedentemente, con l’art. 1 della legge 30/12/2004 n. 311 (in vigore dal 01/01/2005), era stato introdotto all’art. 10 della legge 146/98 il comma 3-bis che obbliga l’ufficio ad invitare<sup>2</sup> il contribuente prima della notifica dell’avviso di accertamento.

Per la maggior parte dei soggetti, la nuova disciplina opera con riguardo al **periodo d’imposta 2005**.

---

<sup>2</sup> Ai sensi dell’art. 5 del d.lg. 19.06.1997, nr. 218.

### **1.3 Le novità introdotte dalla legge finanziaria per il 2007**

Le novità introdotte dall'articolo unico della legge finanziaria per il 2007 sono le seguenti:

- a) La modifica dell'art. 10, comma 1, della legge n. 146 del 1998, concernente l'utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento, con la eliminazione dell'esclusione per i soggetti con periodo d'imposta diverso dai dodici mesi (comma 23, lett. b);
- b) L'introduzione di nuovi indici di coerenza della normalità economica in sede di revisione periodica degli studi di settore, a decorrere dal periodo d'imposta 2007 (comma 13, che ha introdotto il nuovo art. 10-bis, nella legge n. 146/98);
- c) L'introduzione, già dal periodo d'imposta 2006, di specifici indici di coerenza di normalità economica (comma 14);
- d) l'ampliamento della platea dei contribuenti assoggettati agli studi tramite la previsione dell'innalzamento del limite massimo dei ricavi e compensi previsto per l'applicazione degli studi di settore, fissato a partire dal 2007 in 7,5 milioni di euro (art.10, comma 4, lett. a) legge 146/98);
- e) la modifica di alcune cause di esclusione dall'applicazione degli studi per ampliare la platea degli interessati ( art.10, comma 4, lett. b), legge 146/98);
- f) la limitazione ad effettuare accertamenti presuntivi nei confronti dei soggetti congrui agli studi di settore (art. 10, comma 4-bis della legge n. 146/1998).
- g) La introduzione di specifici indicatori per i soggetti cui non si applicano gli studi di settore;

### **1.4 Normativa vigente a fondamento dell'accertamento da studi di settore**

L'articolo 62-sexies del D.L. 331 del 1993 dispone che *“3. Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili ... dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto”*.

Il comma 1 dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, nella sua formulazione vigente, prevede che *“1. Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi”*.

## 2 L'utilizzo degli studi in sede di accertamento come risulta a seguito delle modifiche

A seguito delle citate modifiche è stata ampliata la platea dei soggetti nei cui confronti è applicabile l'accertamento basato sugli studi, eliminando l'esclusione di quelli con periodo d'imposta diverso dai dodici mesi.

Viene ribadita la valenza probatoria dei ricavi e compensi stimati sulla base dello studio di settore, “quale presunzione relativa (semplice), dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza”.

In altri termini, gli “accertamenti basati sugli studi di settore possono essere effettuati ogni qualvolta il contribuente dichiara ricavi o compensi “non congrui” rispetto alla stima, senza che l'Amministrazione finanziaria debba fornire ulteriori dimostrazioni a sostegno della pretesa tributaria”<sup>3</sup>.

E qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi, si ricade nell'ipotesi della “grave incongruenza” disciplinata dall'art. 62-sexies del d.l. 331/93.

Tali scostamenti, però, “non possono ritenersi sussistenti in presenza di qualsiasi scostamento, indipendentemente dalla relativa rilevanza in termini assoluti o percentuali”<sup>4</sup>. Gli “scostamenti”, cui la innovata disposizione fa riferimento, devono coincidere con le “gravi incongruenze” che rappresentano, a propria volta, il presupposto sancito dall'art. 62-sexies del decreto legge n. 331 del 1993 per fondare l'accertamento sulle risultanze degli studi di settore.

Come temperamento all'operatività della presunzione semplice, la legge (comma 3-bis dell'art. 10) fa obbligo all'ufficio del “preventivo invito del contribuente” e gli accertamenti devono essere sempre calibrati tenendo in debito conto tutti gli elementi offerti dal contribuente per dimostrare che i ricavi o compensi presunti non sono stati effettivamente conseguiti”<sup>5</sup>.

A tale riguardo, la Corte di Cassazione (sentenza n. 17229 del 28 luglio 2006) ha affermato che “la presunzione costituita dagli studi di settore, *quale che sia la sua connotazione giuridica*, può essere legittimamente utilizzata dall'Amministrazione finanziaria, a condizione che venga regolarmente esperito il contraddittorio con il contribuente o nel caso del mancato riscontro da parte di quest'ultimo al relativo invito”<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Pag. 7, circ. 31/2007

<sup>4</sup> Diversamente non mi sembra molto corretta l'affermazione della circ. 31/07 ove si afferma che “tali “gravi incongruenze”, non si possono considerare esistenti solo in presenza di elevate differenze tra ricavi dichiarati e quelli determinati in base agli studi di settore” (come già chiarito dalla circolare n. 58/E del 2002)...

<sup>5</sup> Circ. cit. 31/07

<sup>6</sup> Circ. cit. 31/07, pag. 9

## **2.1 Il corretto inquadramento teorico dell'accertamento da studi di settore**

Pertanto, l'accertamento da studi di settore dà luogo ad una presunzione semplice ex art. 2729 c.c. che in forza del 3° comma dell'art. 62-sexies, in presenza del contraddittorio e relativa motivazione (anche con riguardo alla rilevanza degli scostamenti), dà origine a quella presunzione (contenente in sé già i requisiti della gravità, precisione e concordanza) che pone a carico del contribuente l'onere della prova contraria.

## **2.2 La giurisprudenza della Corte di Cassazione**

La Corte di Cassazione, riprendendo le pronunce della stessa e unificando principi già affermati, ultimamente, ha chiarito la portata normativa dell'istituto con la Sentenza, a SS.UU nr. 26635 del 18.12.2009.

Nella stessa, chiarisce:

- a) una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative alla procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri (degli studi di settore) impone di attribuire a quest'ultimi una natura meramente presuntiva, in quanto, a ben vedere, essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti;
- b) quello "che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione (degli studi) è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente;
- c) Lo scostamento non deve essere "qualsiasi", ma testimoniare una "grave incongruenza" (come espressamente prevede il [D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, comma 3](#), e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, la [L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 1](#), nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera esplicita il requisito della gravità dello scostamento): tanto legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere "corretti", in contraddittorio con il

contribuente, in modo da "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa "incoerenza" con la "normale redditività" delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato<sup>7</sup>;

Pertanto, la Cassazione, ci tiene a precisare che “La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente”.

Ne discende, ancora, che gli studi di settore non costituiscono, ex lege, “una presunzione legale relativa, che assolverebbe in sé tanto la motivazione dell'accertamento, quanto l'onere della prova gravante sull'Ufficio”.

### 2.2.1 Le gravi incongruenze

---

<sup>7</sup> Nello specifico, con l'espressione “*fondatamente desumibili*” si vuole escludere un utilizzo automatico della predetta modalità accertativa, allo scopo, altresì, di evidenziare che “*la fondatezza della stima dipende sostanzialmente dalle seguenti circostanze:*

– *capacità del campione di rappresentare in modo adeguato le situazioni di normalità economica di una determinata realtà produttiva, ove per tale è da intendere quella espressa dai gruppi omogenei (cluster) individuati dagli studi di settore;*

– *effettiva coincidenza della situazione del singolo contribuente, oltre che con quella propria della detta realtà produttiva, anche (e soprattutto) con quella di normalità economica presa a base per la individuazione del campione rappresentativo”.*

La prima delle predette circostanze attiene al percorso metodologico di elaborazione degli studi di settore descritto nelle note tecniche allegate ai decreti di approvazione; la seconda, invece, deve essere valutata in relazione allo specifico caso preso in considerazione, anche attraverso la fase del contraddittorio instaurato col contribuente.

Gli uffici sono quindi tenuti, sin già in sede di notifica dell'invito al contraddittorio, ad esplicitare le risultanze delle valutazioni effettuate in sede di selezione delle posizioni, le quali ultime devono in ogni caso essere dirette a confermare:

– *“assenza di elementi oggettivi che inducano a ritenere inadeguato il percorso tecnico-metodologico seguito dallo studio per giungere alla stima;*

– *la correttezza della imputazione al “cluster” di riferimento;*

– *la mancanza di cause particolari che abbiano potuto influire negativamente sul normale svolgimento dell'attività, collocandolo al di sotto del livello determinato dallo studio, anche con il contributo degli indicatori di normalità”<sup>12</sup>* (Metodologia, cir., pag. 36).

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ricordato che *“lo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all’ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l’elaborazione statistica stabilisce essere il livello «normale» in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante”...“non deve essere «qualsiasi», ma testimoniare una «grave incongruenza»”*.

Al riguardo l’Amministrazione ha chiarito che *“i gravi scostamenti non si possono considerare esistenti solo in presenza di elevate differenze tra ricavi dichiarati e quelli determinati in base agli studi di settore”*.

Infatti, è la natura stessa delle presunzioni, adeguate alla *“concreta realtà economica del singolo contribuente”* a dimostrare *“una significativa «incoerenza» con la «normale redditività» delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato”*.

Appare comunque opportuno porre l’attenzione sul fatto che *“scostamenti di scarsa rilevanza in termini assoluti o in termini percentuali (in rapporto all’ammontare dei ricavi o compensi dichiarati) potrebbero ... rivelarsi inidonei ad integrare le sopra menzionate “gravi incongruenze”, oltre a determinare l’oggettiva difficoltà, per il contribuente, di contraddire le risultanze dello studio di settore”* (circolare n. 31/E del 2007).

### **3 Gli specifici indicatori di coerenza previsti dall’art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998 – Per gli studi elaborati o revisionati a decorrere dal periodo di imposta 2007.**

Il nuovo art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998, dispone che l’elaborazione e la revisione degli studi di settore dovrà essere effettuata tenendo conto anche “di valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico.”

Il comma 14 dell’art. 1 della legge n. 296 del 2006 prevede invece che *“Fino alla elaborazione e revisione degli studi di settore previsti dall’articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, che tengono conto degli indicatori di coerenza di cui al comma 2 dell’articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146, introdotto dal comma 13, con effetto dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2006, ai sensi dell’articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195, si tiene altresì conto di specifici indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza, idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. Ai fini della relativa approvazione non si applica la disposizione di cui all’articolo 10, comma 7, secondo periodo, della legge 8 maggio 1998, n. 146. Si applicano le disposizioni di cui al comma 4-bis dell’articolo 10 della medesima legge.”*

Dal combinato disposto delle due norme, deriva che tutti gli studi di settore elaborati o revisionati, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2007, prevedranno l'utilizzo degli specifici indicatori di normalità, a cominciare dai 65 studi facenti parte del programma delle revisioni degli studi di settore applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2007, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2007.

### ***3.1 Gli indicatori di normalità economica previsti dal comma 14 della legge n. 296 del 2006 - Regime transitorio***

Nelle more della definizione degli indicatori (di coerenza) di cui al comma 2, dell'articolo 10-bis, della legge n. 146 del 1998, il comma 14 della legge finanziaria per il 2007 ha disposto, l'utilizzo di *“indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza 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”*.

Gli indicatori di normalità economica, previsti al comma 14 della legge finanziaria per il 2007, sono stati approvati con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 20 marzo 2007, pubblicati nel S.O. alla “Gazzetta Ufficiale” n. 76 del 31 marzo 2007.

Detti indicatori, sono applicabili a tutti gli studi di settore, in vigore per il periodo d'imposta 2006, fino alla elaborazione e revisione degli studi di settore che tengano conto degli indicatori di coerenza di cui al comma 2 dell'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146. Occorre quindi sottolineare come gli indicatori di cui al comma 14 della citata legge finanziaria per il 2007, assumano una valenza transitoria in quanto verranno gradualmente sostituiti, con l'evoluzione degli studi previsti a decorrere dal periodo d'imposta 2007, dagli indicatori di normalità di cui al comma 2 del nuovo articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998.

Gli indicatori di normalità economica applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2006 contribuiscono alla stima dei ricavi o compensi mediante gli studi di settore.

Alla tradizionale analisi della congruità dei ricavi o compensi dichiarati, basata sulla “funzione di ricavo/compenso”, si aggiunge infatti quella della “normalità economica”, a propria volta basata sugli indicatori in parola.

In particolare, la eventuale incoerenza rispetto ai predetti indicatori determina un incremento dei ricavi o compensi stimati dalla “funzione di ricavo/compenso”, nella misura individuata dai decreti di approvazione degli indicatori.

Dal punto di vista pratico, gli eventuali maggiori ricavi o compensi determinati mediante gli indicatori vengono sommati, dal software GE.RI.CO., al ricavo/compenso puntuale ed al ricavo/compenso minimo calcolato, con le consuete modalità, applicando la “funzione di ricavo/compenso”.

Nel caso di eventuale “incoerenza” rispetto ad uno o più dei predetti indicatori, il risultato finale della stima, fornito dal software GE.RI.CO., consisterà quindi in un ricavo/compenso puntuale ed un ricavo/compenso minimo maggiorato in funzione delle singole situazioni di incoerenza.

Si avrà pertanto, in linea generale, un solo valore di riferimento ai fini dell’eventuale adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore: il soggetto risulterà “non congruo” rispetto alle risultanze degli studi di settore nel caso in cui i ricavi o compensi dichiarati risultino inferiori ai valori stimati dallo studio di settore, tenendo conto anche dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall’applicazione degli indicatori di normalità.

### **3.1.1 Gli indicatori di normalità economica approvati con D.M. 20 marzo 2007**

Sulla base di quanto disposto dal comma 14 della legge finanziaria per il 2007, con decreto del Ministero dell’Economia e delle finanze del 20 marzo 2007, sono stati approvati:

- 5 indicatori di normalità economica per gli esercenti attività d’impresa;
- 3 indicatori di normalità economica per gli esercenti attività di lavoro autonomo;
- 2 indicatori di normalità economica per i contribuenti esercenti due o più attività d’impresa, ovvero una o più attività d’impresa in diverse unità di produzione o di vendita tenuti all’annotazione separata dei ricavi.

Il meccanismo applicativo degli indicatori è dettagliatamente descritto nella Nota metodologica allegata al citato decreto di approvazione. Esso si basa sui dati forniti dal contribuente con il modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore.

Nell’articolo 4, comma 1, del medesimo decreto è altresì precisato che i ricavi o compensi derivanti dall’applicazione degli studi di settore che tengono conto dei predetti indicatori, sono utilizzabili sia ai fini degli accertamenti di cui all’articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, che ai fini dell’adeguamento alle risultanze degli studi di settore, previsto dall’articolo 2 del d.P.R. 31 maggio 1999, n. 195.

## **4 Indici di coerenza**

Occorre evidenziare che il ruolo degli indicatori previsti dalla legge finanziaria per il 2007 è diverso da quello degli “*indici di coerenza economica*”. Questi ultimi, infatti, continueranno ad essere alla base della valutazione sulla coerenza economica della situazione

dichiarata, la quale, unitamente a quella relativa alla congruità dei ricavi o compensi, rappresenta il risultato dell'applicazione degli studi di settore alle attività economiche per le quali sono stati approvati. Anche l'utilizzo degli indici di coerenza economica rimane immutato, nel senso che le situazioni di incoerenza continuano a costituire criterio di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

Inoltre, gli indicatori di normalità economica in esame (di cui al comma 14 della legge finanziaria per il 2007) non devono essere confusi con gli indicatori, previsti dall'abrogato comma 2, dell'art. 10, della legge n. 146 del 1998 e approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 gennaio 2006 (pubblicato sulla G.U. n. 30 del 6 febbraio 2006).

## **5 Limiti all'attività accertativa**

### ***5.1 L'inibizione degli accertamenti presuntivi nei confronti dei soggetti congrui alle risultanze degli studi di settore (art. 10, comma 4-bis, legge 146 del 1998)***

Il comma 17 dell'articolo 1 della legge finanziaria per il 2007 ha innovato le previsioni dell'art. 10 della legge n. 146 del 1998 introducendo il nuovo comma 4-bis. Tale ultima disposizione prevede che *“Le rettifiche sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non possono essere effettuate nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità, ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, tenuto altresì conto dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori, di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della presente legge, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.”*

La norma prevede quindi che, nei confronti dei contribuenti che risultino “congrui” rispetto alle risultanze degli studi di settore (anche per adeguamento in dichiarazione) 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, possa essere effettuato solo al verificarsi di una delle seguenti condizioni:

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo, sia superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi/compensi dichiarati;

- l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione presuntiva, superi, in valore assoluto, 50.000 euro. Come già chiarito con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, la previsione del limite dei 50 mila euro e del 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati non costituisce in alcun modo una franchigia. Pertanto, nell'ipotesi in cui l'ammontare accertabile in base alle presunzioni semplici qualificate sia superiore ai predetti limiti, la rettifica dei ricavi e/o dei compensi sarà effettuata nella misura complessiva.

La disposizione trova applicazione esclusivamente nei confronti dei soggetti che risultino congrui alle risultanze derivanti dall'applicazione degli studi di settore (anche se approvati in versione sperimentale o monitorata). Pertanto nei confronti dei soggetti "non congrui" 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, può essere comunque effettuato indipendentemente dai limiti previsti dalla nuova disposizione del comma 4-bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998.

La preclusione di cui al nuovo comma 4-bis dell'art. 10 della legge 146/98 non riguarda tutti gli accertamenti, bensì esclusivamente quelli fondati sulle modalità di tipo "presuntivo" previste 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. Ciò comporta che la limitazione prevista dal comma 4-bis non opera per le rettifiche fondate su disposizioni diverse da quelle espressamente citate. È il caso, ad esempio, degli accertamenti basati sulle presunzioni previste:

- dall'articolo 32, primo comma, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 51, secondo comma, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 (in materia di rapporti ed operazioni finanziarie);
- dal d.P.R. n. 441 del 10 novembre 1997 (presunzioni di acquisto o di cessione ai fini IVA).

Con riguardo alla ipotesi di definizione dell'accertamento ai sensi del D. Lgs n. 218 del 1997, si precisa inoltre che la verifica del superamento dei limiti previsti dall'art. 10, comma 4-bis va effettuata con riferimento all'ammontare dei ricavi o compensi definito (e non a quello individuato prima di procedere al contraddittorio o nell'avviso di accertamento notificato).

### **5.1.1 Disapplicazione del comma 4-bis in caso di infedeltà dei dati indicati nell'allegato studi di settore**

L'ultima parte della disposizione in commento stabilisce che la predetta limitazione all'attività di accertamento non opera laddove siano irrogabili le sanzioni per 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 stessi non sussistenti<sup>8</sup>.

Va adeguatamente evidenziato che la preclusione di cui al nuovo comma 4-bis dell'art. 10 della legge 146/98 non trova applicazione per i contribuenti nei cui confronti sussistono le condizioni per l'irrogazione di sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore previste all'art. 1, comma 2-bis, e dall'art. 5 comma 4-bis del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nonché all'art. 32, comma 2-bis del D. Lg.vo 15 dicembre 1997, n. 446.

Ciò sta a significare, in sostanza, che la preclusione opera solo a condizione che le informazioni indicate dal contribuente nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore non siano viziate da irregolarità tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni introdotte con la finanziaria 2007, ai commi da 25 a 27 (delle quali si è detto nel precedente par. 3).

## **5.2 Adesione agli inviti al contraddittorio (art. 10/ter)**

Direttamente correlata all'istituto della definizione dell'invito al contraddittorio è la disposizione specifica per i soggetti che applicano gli studi di settore che l'articolo 10-ter della legge n. 146 del 8 maggio 1998 ha introdotto, in relazione ai *“Limiti alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi in caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore”*..

Il comma 1 dell'articolo 10-ter prevede che, in caso di adesione ai contenuti degli inviti a comparire di cui al comma 3-bis dell'articolo 10 della stessa norma, sono preclusi gli *“...ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, [...]qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti...”*.

Al fine di verificare se ricorrono le suddette condizioni occorre effettuare una duplice valutazione:

- ipotesi 1: le attività non dichiarate sono superiori a 50.000 euro ☹ non opera la limitazione dei poteri accertativi dell'Ufficio e, benché il contribuente abbia aderito all'invito a comparire, è possibile effettuare ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici, purché gravi precise e concordanti;
- ipotesi 2: le attività non dichiarate risultano inferiori a 50.000 euro ☺ occorre, allora, verificare se siano o meno pari o inferiori al 40% dei ricavi/compensi definiti ai sensi dell'articolo 5 comma 1-bis:
- ipotesi 2.1: le attività non dichiarate sono pari o inferiori al 40% ☺ l'ulteriore attività accertatrice è inibita;

---

<sup>8</sup> Metodologia, cit.

- ipotesi 2.2: le attività non dichiarate sono superiori al 40 % ☹ il contribuente è passibile di ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici, gravi, precise e concordanti.

È opportuno ricordare, in questa sede, che per ricavi o compensi dichiarati ai fini degli studi di settore devono intendersi quelli di cui dall'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e).

Ai fini del parametro del 40% dei ricavi o compensi devono poi considerarsi quelli indicati nell'invito al contraddittorio. Al riguardo, come già specificato dalla circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, si rammenta che la previsione delle soglie di 50.000 euro o del 40% dei ricavi o compensi non definiti non costituisce in alcun modo una franchigia. Pertanto, nell'ipotesi in cui l'ammontare accertabile in base alle presunzioni semplici qualificate sia superiore ai predetti limiti, la rettifica dei ricavi o dei compensi sarà effettuata nella misura complessiva.

Giova evidenziare che l'agevolazione in esame non è alternativa ma si affianca alla riduzione delle sanzioni dovute ad un ottavo del minimo, come previsto dall'articolo 5 comma 1-*bis* del decreto legislativo n. 218 del 1997.

Il secondo comma dell'articolo 10-*ter* della legge n. 146 del 1998 specifica che la limitazione ai poteri accertativi non opera qualora, per le annualità oggetto dell'invito a comparire, siano irrogabili le sanzioni previste dall'articolo 1 comma 2-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 5 comma 4-*bis* del medesimo decreto, nonché articolo 32 comma 2-*bis*, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. I summenzionati articoli disciplinano le sanzioni irrogabili nelle 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 in dichiarazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

L'articolo 27, comma 3, del D.L. n. 185 del 2008 stabilisce che le disposizioni relative agli effetti del nuovo istituto di adesione trovano applicazione con riferimento agli inviti emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° gennaio 2009.

L'articolo 10-*ter* della legge n. 146 del 1998, specifica che l'inibizione degli accertamenti presuntivi, in caso di adesione ai contenuti degli inviti al contraddittorio afferenti gli studi di settore, opera con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi.

Si evince, quindi, che gli ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti), nei limiti degli importi sopra specificati, sono inibiti per i contribuenti che hanno definito gli inviti a comparire afferenti gli studi di settore, inviati dagli uffici a partire dal 1° gennaio 2009 e relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi.

## 6 Soggetti già accertati sulla base delle risultanze degli studi di settore

Il comma 1 dell'articolo 70 della legge n. 342 del 2000 consente all'Amministrazione finanziaria di emettere ulteriori accertamenti per il medesimo periodo d'imposta, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 43, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e del comma 3 dell'articolo 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che prevedono, invece, che le rettifiche e gli accertamenti possano essere integrati o modificati *“mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”*.

Come è noto, in via generale, l'articolo 2, comma 4, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 prevede che la definizione in adesione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973, ai fini reddituali, e dall'articolo 57 del D.P.R. n. 633/1972, aifini Iva:

- a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore ad euro 77.468.53;
- b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;
- c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Con specifico riferimento agli accertamenti da studi di settore, invece, l'articolo 70 della L. 21 novembre 2000, n. 342 ne consente l'effettuazione senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice relativamente alle categorie reddituali di adesione, o *“alle altre categorie reddituali nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”* indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e dai limiti di cui all'articolo 2, comma 4, lettera a), del citato D.Lgs. n. 218/1997.

È quindi possibile emettere ulteriori avvisi di accertamento, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali e ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, anche se il maggior reddito accertato non è superiore al 50 per cento di quello definito ed è inferiore ad euro 77.468.53.

## 7 Procedimento di accertamento

### 7.1 Il contraddittorio

Come in precedenza evidenziato, il contraddittorio è una fase fondamentale di tutto l'iter accertativo sia dal punto di vista della prova che della legittimità dell'atto.

Per tale ragione, l'Amministrazione, già con la circolare n. 65/E del 2001 ha fornito indicazioni in merito alla corretta gestione del contraddittorio con il contribuente. In particolare ha chiarito che *“per espressa previsione dell'art. 7 del d. lgs. n. 218 del 1997, sussiste l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati:*

- *gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti;*
- *i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa;*
- *i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza.*

*Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto.”*

In relazione all'attività più propriamente accertativa, *“in mancanza di adesione si dovrà provvedere, con la stessa cura, alla motivazione di eventuali avvisi di accertamento indicando quale documentazione è stata esibita dal contribuente e quale ragionamento probatorio abbia svolto per motivare una quantificazione dei ricavi diversa da quella risultante dalla applicazione degli studi di settore. Dovranno essere spiegati e descritti, altresì, i passaggi logici che hanno indotto l'ufficio a respingere, in tutto o in parte, il ragionamento presuntivo elaborato dal contribuente”.*

*“Le motivazioni adottate dal contribuente in sede di contraddittorio dovranno essere attentamente valutate dagli uffici, i quali dovranno anche **motivare dettagliatamente il rigetto o l'accoglimento di tali argomentazioni**”.*

Al riguardo, la circolare n. 21/E del 2004 (relativa al periodo di imposta 2000) ha chiarito che gli uffici dovranno provvedere alla motivazione circostanziata degli avvisi di accertamento, facendo riferimento alle risultanze del contraddittorio, qualora svolto.

Infine, laddove si proceda all'archiviazione delle posizioni, in relazione alle quali emerge l'insussistenza delle condizioni per procedere all'accertamento sulla base degli studi di settore, si dovrà darne circostanziata motivazione in atti.

### 7.2 Il rafforzamento della presunzione

L'Agenzia delle Entrate, per fornire maggiore persuasività agli scostamenti degli Studi, ha sollecitato gli uffici reperire ulteriori elementi idonei a rafforzare la presunzione di evasione. In particolare dovrà essere utilizzato – ove possibile – lo strumento del redditometro<sup>9</sup>

### ***7.3 L'istituto della definizione dell'invito a comparire***

L'articolo 27, comma 1, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, recante “*Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*”, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* che disciplinano il nuovo istituto della “*definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*”, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

In particolare, all'articolo 5 è stato aggiunto il comma 1-*bis* che prevede che: “*...il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1 mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione...*”.

In sostanza, con la norma in commento, viene introdotto il nuovo istituto della “*adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*”, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Con l'intervento normativo in argomento, viene di fatto accordata al contribuente la possibilità di definire gli inviti al contraddittorio, di cui al comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, aderendo alla pretesa tributaria in esso contenuta ed alle motivazioni ivi individuate dall'Ufficio.

È di tutta evidenza che l'istituto interessa direttamente la disciplina dei controlli basati sulle risultanze degli studi di settore, posto che l'articolo 10 comma 3-*bis* della legge n. 146 dell'8 maggio 1998 ha previsto che gli Uffici, prima della notifica degli accertamenti basati sugli studi di settore, sono tenuti ad invitare il contribuente a comparire.

Con riferimento ai contenuti dell'invito al contraddittorio, l'articolo 5 del D. Lgs. 218 del 1997 precisa che lo stesso non solo deve riportare le indicazioni circa il giorno ed il luogo della comparizione ed i periodi di imposta suscettibili di accertamento, ma deve anche contenere le specificazioni relative alle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata di cui al comma 1-*bis* del medesimo articolo, nonché l'esplicitazione dei motivi che hanno dato luogo alla determinazione della pretesa tributaria.

---

<sup>9</sup> Nel corso di oltre 10 anni dalla sua applicazione gli studi non hanno apportato un reale contrasto all'evasione. Studi di settore e redditometro devono coesistere, ma vi è l'esigenza di ammodernamento e trasparenza del redditometro (A. Trevisani, in *Corriere Tributario*, nr. 8 del 22.02.2010, pagg. 577 e segg.).

L'indicazione nell'invito dei motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi, merita particolare attenzione in quanto<sup>10</sup> una esaustiva motivazione dell'invito permette “..al contribuente di avere piena contezza dei presupposti, in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva oggetto dell'invito a comparire. E ciò, oltre a consentirgli tutte le valutazioni propedeutiche alla eventuale definizione immediata mediante adesione ai contenuti dell'invito, lo pone nella migliore condizione per affrontare il contraddittorio, ove ritenga invece indispensabile il confronto con l'Ufficio...”<sup>11</sup>.

Dovranno essere esplicitati in motivazione gli elementi che hanno contribuito alla selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, nonché ogni altro elemento che dovesse emergere nel corso dell'attività istruttoria.

In particolare, andranno necessariamente indicati gli elementi acquisiti in fase di selezione ed analisi della posizione al fine di corroborare ulteriormente la presunzione basata sulle risultanze degli studi di settore.

In questo modo, il contribuente ha la possibilità di definire i contenuti dell'invito usufruendo del nuovo regime sanzionatorio agevolato e delle agevolazioni in caso di pagamento rateale. La modifica normativa trova applicazione per gli inviti a comparire inviati dagli Uffici a partire dal 1° gennaio del 2009.

## 8 Sanzioni IVA

Con riferimento alle sanzioni applicabili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti che non si sono adeguati alle risultanze degli studi di settore, si richiama quanto chiarito con la risoluzione 24 aprile 2001, n. 52/E (richiamata dalla circolare 18 giugno 2004, n. 27/E).

In tale risoluzione, facendo riferimento al periodo di imposta 2000, è stato chiarito che l'“*adeguamento non comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, per omessa registrazione di operazioni imponibili, stante la peculiarità del sistema di determinazione del volume di affari basato sugli studi di settore che si differenzia sensibilmente dagli altri casi di ricostruzione induttiva dell'imponibile previsti dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972*”.

<sup>10</sup> Circ. nr. 4/E del 16.02.2009

<sup>11</sup> circolare n. 13/E del 9 aprile 2009, laddove si afferma che “*per i soggetti non congrui [...] sarà attivata la procedura dell'invito al contraddittorio esplicitando, già in tale fase, gli elementi che possono corroborare adeguatamente le risultanze degli Studi, anche allo scopo di favorire l'eventuale definizione dell'invito ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, come recentemente modificato ad opera del decreto-legge n. 185 del 2008*”

## **9 La revisione congiunturale speciale degli studi di settore per tenere conto degli effetti della crisi nel periodo di imposta 2008**

L'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 ha previsto una “*revisione congiunturale speciale*” degli studi di settore, al fine di consentire le integrazioni necessarie per tener conto degli effetti che la crisi economica e dei mercati ha generato nel corso del periodo d'imposta 2008 sulla singola attività interessata dall'applicazione degli studi stessi, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali.

Giova, in questa sede, ricordare che in attuazione della disposizione di cui al citato articolo 8 il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 maggio 2009 ha introdotto quattro tipologie di correttivi.

Chiarimenti in merito sono stati forniti dall'Amministrazione al paragrafo “5. *Revisione congiunturale speciale degli studi di settore*” della circolare n. 29/E del 18 giugno 2009.

Si ritiene sia di fondamentale importanza una approfondita conoscenza del concreto funzionamento dei correttivi e delle situazioni che ne hanno giustificato la previsione al fine di una consapevole gestione della fase del contraddittorio con il contribuente.

L'esame dei correttivi applicati dallo studio consente, infatti, di evitare di concedere al contribuente un beneficio doppio nel caso in cui evidenzi le medesime valutazioni che già in fase di elaborazione dello studio sono state prese in considerazione.

Tale conoscenza è, evidentemente, indispensabile anche in fase di verbalizzazione e di redazione delle motivazioni nel formulare i criteri ed i percorsi logici che hanno condotto l'ufficio a rigettare o ad accogliere eventuali eccezioni formulate dal contribuente.

Giova, infine, ribadire che le risultanze degli studi che tengono conto dei correttivi qui in parola trovano applicazione, ai fini dell'accertamento, per il solo periodo d'imposta 2008.

Salvatore Fichera