

Studi di settore: le risposte ai quesiti

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 148 E del 5 luglio 1999

SOMMARIO

	Pag.		Pag.
1. CAUSE DI ESCLUSIONE	3548	3.5. Dati in forma percentuale	3551
1.1. Donazione	3548	3.6. Lavoratori a tempo parziale - numero delle giornate retribuite	3552
1.2. Trasformazione in srl	3548	3.7. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	3552
1.3. Scissione di due società di capitali	3548	3.8. Valore dei beni strumentali	3552
1.4. Codice 5 da indicare in dichiarazione dei redditi	3548	4. MODALITÀ DI ACCERTAMENTO	3552
1.5. Periodo di non normale svolgimento dell'attività	3549	4.1. Decorrenza dell'accertamento in base agli studi di settore	3552
1.6. Inizio e cessazione attività	3549	4.2. Computo del triennio	3553
2. CAUSE DI INAPPLICABILITÀ DEGLI STUDI	3549	4.3. Imprese in perdita	3553
2.1. Contiguità fra più punti vendita o fra più punti di produzione	3549	4.4. Soggetti non congrui e non coerenti	3553
2.2. Attività stagionale	3549	4.5. Procedimento di accertamento	3554
2.3. Esercizio di più attività	3550	4.6. Avviso di accertamento	3554
3. COMPILAZIONE DEI MODELLI PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI CONTABILI ED EXTRACONTABILI	3550	4.7. Regularizzazione del codice attività	3554
3.1. Compilazione del quadro D	3550	4.8. Riduzione dei ricavi presunti	3555
3.2. Valore autoveicoli acquistati nel biennio 1994-1995	3551	5. ADEGUAMENTO ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI	3555
3.3. Compilazione del rigo X04	3551	5.1. Adeguamento dei ricavi alle risultanze degli studi di settore	3555
3.4. Commercio ambulante di articoli usati - elementi specifici dell'attività	3551	5.2. Adeguamento nel corso del periodo d'imposta	3555
		5.3. Adeguamento in dichiarazione	3556

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 148 E del 5 luglio 1999

OGGETTO: ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - STUDI DI SETTORE - Risposte a quesiti - Art. 10 della L 08/05/1998, n. 146 - Art. 62-bis e art. 62-sexies del DL 30/08/1993, n. 331, conv., con mod. dalla L 29/10/1993, n. 427

In relazione ai quesiti concernenti l'applicazione degli studi di settore, formulati dagli Uffici delle Entrate, dalle associazioni di categoria, dagli ordini professionali e dagli organi di stampa specializzata, questo Ministero ha fornito le risposte che, per opportuna conoscenza, sono di seguito riportate.

1. CAUSE DI ESCLUSIONE

1.1. Donazione

D. Vorrei sapere se nel caso di donazione d'azienda da padre a figlio (art. 54, comma 5 del TUIR) con continuità dei valori, avvenuta in corso d'anno, si rientra in una causa di esclusione prevista dalla particolare disciplina degli studi di settore per entrambi i soggetti, cessando il padre e iniziando il figlio. Sono quindi esclusi anche dall'applicazione dei parametri?

1.2. Trasformazione in srl

D. Una ditta individuale nel corso del 1998 si è trasformata in una società di capitali. La trasformazione è avvenuta tramite il conferimento della prima alla seconda. Come si devono comportare le due società ai fini degli studi di settore? Sono comunque obbligate alla compilazione dei prospetti dichiarativi ed extracontabili?

1.3. Scissione di due società di capitali

D. Due società di capitali durante il periodo d'imposta 1998 con un'operazione di scissione di due rami d'azienda hanno creato una nuova società che opera in continuità sulla base dei contratti stipulati da parte delle due società scisse. Si vuole sapere quale sia la posizione delle tre società per quanto riguarda l'ap-

plicazione degli studi di settore.

R. per 1.1, 1.2 e 1.3. L'accertamento in base agli studi di settore trova applicazione nei casi in cui il periodo d'imposta risulti di durata pari a dodici mesi e nell'arco di tale periodo l'attività sia svolta dal medesimo soggetto. Pertanto, tale accertamento non può essere effettuato in caso di conferimento di impresa individuale in società o di donazione d'azienda da padre a figlio. In caso di operazione di scissione di due rami d'azienda posta in essere da due società con creazione di un nuovo soggetto, gli studi di settore restano eventualmente applicabili con riferimento alle attività che continuano ad essere esercitate dalle due società scisse.

1.4. Codice 5 da indicare in dichiarazione dei redditi

D. Se si è in presenza di una causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore che è diversa dal periodo di non normale svolgimento dell'attività, la casella che è contenuta nel riquadro "dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri e degli studi di settore" deve essere lasciata in bianco oppure deve essere compilata? In particolare, il codice 5 va utilizzato soltanto per il periodo di non normale svolgimento dell'attività oppure per tutte le domande di esclusione?

R. Le istruzioni alla dichiarazione dei redditi precisano che i soggetti nei confronti dei quali non si applicano gli studi di settore in quanto operano condizioni di inapplicabilità degli studi stessi ovvero cause di esclusione previste dalla legge devono compilare l'apposita casella indicando i codici elencati nelle istruzioni stesse. In particolare, il codice 5 va utilizzato per indicare che il soggetto si trova in un periodo di non normale svolgimento dell'attività. In caso di sussistenza di altre cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore (ricavi superiori a 10 miliardi, inizio e cessazione dell'attività, ecc.) non va compilata la predetta casella in quanto l'Amministrazione finanziaria è già a conoscenza delle informazioni che costituiscono causa di esclusione diversa dal periodo di non normale svolgimento dell'attività.

1.5. Periodo di non normale svolgimento dell'attività

D. *Le ipotesi di periodo di non normale svolgimento dell'attività elencate nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 (in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2717), in presenza delle quali è esclusa l'applicazione degli studi di settore, devono ritenersi esaustive o esemplificative?*

R. Le ipotesi di periodo di non normale svolgimento dell'attività, in presenza delle quali è escluso l'accertamento in base agli studi di settore, elencate nella menzionata circolare sono riportate a titolo meramente esemplificativo.

1.6. Inizio e cessazione attività

D. *Costituisce causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore il cambiamento nel corso dell'anno dell'attività esercitata, con relativa variazione all'ufficio IVA?*

R. Costituisce causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata. È il caso, ad esempio, di un imprenditore che fino ad aprile ha svolto l'attività di commerciante e da maggio in poi quella di artigiano. Non costituisce, invece, causa di esclusione la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici di attività compresi nel medesimo studio di settore.

2. CAUSE DI INAPPLICABILITÀ DEGLI STUDI

2.1. Contiguità fra più punti vendita o fra più punti di produzione

D. *Quale rilevanza ha la contiguità fra più punti di vendita o fra più punti di produzione in relazione alla macroarea (servizi, manifatture, commercio), cui appartiene un'attività? È vero, come può sembrare a leggere la circolare 110/E, che tale contiguità è del tutto irrilevante riguardo ai settori commercio e servizi?*

R. L'art. 2, comma 1, lett. a), del D.M. 30 marzo 1999, concernente l'approvazione degli studi di settore relativi ad attività economiche nel settore delle

manifatture, stabilisce che gli studi stessi non si applicano nel caso in cui l'esercizio dell'attività d'impresa è svolto attraverso l'utilizzo di più punti di produzione e di vendita in locali non contigui a quelli di produzione, per i quali non è stata tenuta contabilità separata. Al riguardo, si precisa che la menzionata condizione di inapplicabilità sussiste qualora l'attività sia esercitata attraverso l'utilizzo di più punti di produzione (in presenza o meno di punti vendita) ovvero di un punto di produzione e di più punti di vendita in locali non contigui a quello di produzione. Tale condizione di inapplicabilità non sussiste, invece, qualora l'attività sia svolta attraverso l'utilizzo di un punto di produzione e di un punto di vendita in locali non contigui a quello di produzione.

Si ricorda che, con riferimento alle attività economiche nel settore del commercio e nel settore dei servizi, l'art. 2, comma 1, lett. a), dei decreti ministeriali 30 marzo 1999, concernenti l'approvazione degli studi di settore relativi alle citate attività, stabilisce che gli studi stessi non si applicano nel caso in cui l'esercizio dell'attività d'impresa è svolto attraverso l'utilizzo, rispettivamente, di più punti di vendita e più punti di produzione (per i quali non è stata tenuta contabilità separata).

2.2. Attività stagionale

D. *Gli studi di settore, che sono utilizzabili da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente a partire dalle verifiche relative al periodo d'imposta 1998, sono applicabili sempre quando si è in presenza di un'attività stagionale svolta soltanto per una parte dell'anno?*

R. Lo svolgimento di una attività stagionale o per parte di anno nell'ambito di periodi di imposta di durata non diversa da dodici mesi non è causa di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore.

Il fenomeno della stagionalità è stato preso in considerazione inserendo nei questionari per la elaborazione degli studi di settore inviati ai contribuenti variabili in grado di fornire indicazioni su tale fenomeno quando lo stesso è apparso significativo per le attività prese in considerazione. Per gli studi di settore elaborati sulla base di questionari che prendevano in considerazione l'elemento della stagionalità il contribuente viene attribuito al gruppo omogeneo che

meglio lo rappresenta tenendo conto della stagionalità se questa incide effettivamente sul processo produttivo preso in considerazione.

Per gli studi di settore elaborati sulla base di questionari che non prendevano in considerazione l'elemento della stagionalità il contribuente può sottoporre all'attenzione dell'ufficio, in sede di contraddittorio, eventuali particolari circostanze (da provare in modo obiettivo) che assumono particolare rilievo nella concreta applicazione dello studio di settore.

2.3. Esercizio di più attività

D. *Gli studi di settore non si applicano ad un contribuente che esercita due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo nel caso in cui l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti supera il 20 per cento dell'ammontare dei ricavi dichiarati. Quali obblighi ha, ai fini degli studi, il contribuente che ha ricavi relativi ad attività secondaria per la quale lo studio non è stato approvato, pari al 30 per cento. E quali obblighi ha il contribuente nel caso di studio di settore approvato solo per l'attività secondaria che incide sul 40 per cento dei ricavi totali?*

R. L'articolo 2 di ciascuno dei tre decreti ministeriali del 30 marzo 1999 di approvazione degli studi di settore relativi ad attività economiche svolte, rispettivamente, nel settore delle manifatture, dei servizi e del commercio, individua le cause al verificarsi delle quali gli studi di settore divengono inapplicabili anche nei confronti dei contribuenti che esercitano una delle attività per le quali gli studi stessi sono stati elaborati.

Come chiarito nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, in base a tale disposizione, gli studi di settore approvati con i predetti decreti non si applicano, in particolare, nel caso di esercizio di due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti (non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore) supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati. La predetta circolare ha chiarito, altresì, che tale causa di inapplicabilità non si verifica qualora sia stata tenuta separata contabilizzazione per ciascuna attività esercitata, di tutti gli ele-

menti rilevanti ai fini della applicazione degli studi stessi.

Nei confronti dei contribuenti per i quali opera la menzionata causa di inapplicabilità dello studio di settore elaborato per l'attività dallo stesso svolta in modo prevalente, può essere effettuato l'accertamento sulla base dei parametri.

In base a quanto precisato in entrambi i casi prospettati sarà possibile applicare esclusivamente la disciplina dei parametri considerato che:

a) nel primo caso per l'attività prevalente è stato approvato lo studio di settore, ma trova applicazione la disposizione contenuta nel citato art. 2 del decreto di approvazione degli studi stessi;

b) nel secondo caso per l'attività prevalente non risulta approvato lo studio di settore.

3. COMPILAZIONE DEI MODELLI PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI CONTABILI ED EXTRACONTABILI

3.1. Compilazione del quadro D

D. *Quale valore deve essere indicato nei campi del riquadro di Unico relativo ai dati rilevanti ai fini degli studi di settore, in presenza di concreta utilizzazione dei campi interessati dai correttivi contabili previsti dal paragrafo 4.3 della circolare 110/E? Per ciò che riguarda le informazioni da indicare nel modulo dei dati extracontabili è stato precisato che ciò che rileva è il dato risultante dalle scritture contabili, anche se diverso da quello risultante dall'applicazione di disposizioni tributarie. Per quanto riguarda il campo A11, relativo al numero di collaboratori familiari, le istruzioni precisano che non va tenuto conto di tale unità di collaboratore in presenza di applicazione del correttivo per svolgimento di attività di segreteria. Per quanto riguarda i "costi specifici" da riportare in valore (ad esempio i costi carburanti), nel settore D del modulo per dati extracontabili, si deve riportare il valore ridotto in base al correttivo o quello al lordo di tale riduzione?*

R. Come già precisato nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, paragrafo 4.3., nel quadro D del modello relativo ai dati extracontabili, in caso di valori ai quali è possibile applicare un correttivo (ad esempio, costi per i carburanti relativamente allo stu-

dio di settore SG68U), va comunque riportato il valore al lordo del correttivo di carattere contabile. Medesimo valore va indicato nel prospetto dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri e degli studi di settore contenuto in UNICO99.

3.2. Valore autoveicoli acquistati nel biennio 1994-1995

D. *Come si determina l'ammontare complessivo ridotto del valore autoveicoli, in sede di applicazione del correttivo (per le attività dove questo è previsto), con riferimento ad acquisti avvenuti nel biennio '94-'95?*

R. Il correttivo di carattere contabile relativo a veicoli acquisiti nei periodi 1994 e 1995 va applicato al valore dei beni strumentali già ridotto del 10 e del 20 per cento.

3.3. Compilazione del rigo X04

D. *Come va determinato il valore del veicolo utilizzato nell'attività d'impresa da un intermediario del commercio, da indicare al rigo X04 del modello relativo ai dati extracontabili?*

R. Il valore da indicare al rigo X04 è pari al costo fiscalmente riconosciuto del veicolo (indicato al rigo X03) ridotto del correttivo pari al 20 per cento di tale costo. Il costo fiscalmente riconosciuto, come già chiarito nelle istruzioni alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, va determinato tenendo conto delle disposizioni dell'art. 121-bis del TUIR. Medesimo valore, al lordo del correttivo, va indicato al campo F07 "Valore dei beni strumentali" del quadro elementi contabili dell'applicazione GE.RI.CO.

3.4. Commercio ambulante di articoli usati - elementi specifici dell'attività

D. *Talune volte sono sorprendenti le richieste contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore da allegare alla dichiarazione dei redditi modello Unico 99. Per esempio il modello SD01B, per la pasticceria, richiede l'indicazione della "crema di lat-*

te" in quintali e la specifica tipologica della clientela in percentuale. Fermo restando che è difficile individuare bene certe voci, cosa succede al contribuente che, per paura di sbagliare, non compila certi quadri? Può essere il caso del commerciante ambulante di articoli usati che acquista le merci quasi esclusivamente da privati o da commercianti al dettaglio. Nel quadro degli elementi specifici dell'attività, "modalità organizzativa e di acquisto", sono elencate quattro voci: D01 - "Gruppi di acquisto, unioni volontarie, consorzi, cooperative, affiliante"; D02 - "Intermediari del commercio"; D03 - "Commercianti all'ingrosso"; D04 - "Acquisto diretto da produttori". Il totale di queste quattro voci deve essere uguale al 100 per cento. Poiché manca la voce per gli acquisti da privati o da commercianti al dettaglio cosa deve fare il contribuente?

R. Nei modelli concernenti i dati extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, in caso di commercio ambulante di articoli usati, l'acquisto di merci da privati o da commercianti al dettaglio va indicato, rispettivamente, nelle voci "Acquisto diretto da produttori" e "Commercianti all'ingrosso".

3.5. Dati in forma percentuale

D. *C'è una differenza di trattamento fra dati in relazione al "margine di tolleranza" per le indicazioni che vengono riportate in modo errato nei modelli integrativi per i dati extracontabili? Per i dati da riportare in percentuale e altri dati il trattamento è simile?*

R. Nelle istruzioni per la compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per la applicazione degli studi di settore è stato chiarito che i dati da esprimere in forma percentuale possono essere forniti con una approssimazione tale da non inficiare la sostanziale attendibilità dell'informazione richiesta e che per i medesimi dati eventuali errate indicazioni assumeranno rilievo solo se tali da rendere palesemente non significativo il dato preso in considerazione ai fini della applicazione degli studi di settore (ad esempio, assegnazione a un cluster diverso da quello di effettiva appartenenza). Si conferma quanto precisato nelle istruzioni nelle quali è stato già chiarito quali sono i dati che possono essere

forniti con approssimazione.

3.6. Lavoratori a tempo parziale - numero delle giornate retribuite

D. *Come deve essere calcolato il numero complessivo delle giornate retribuite, relative ai lavoratori dipendenti a tempo parziale, da indicare nei modelli per la comunicazione dei dati extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore?*

R. Il numero complessivo delle giornate retribuite, relative ai lavoratori dipendenti a tempo parziale, si ottiene moltiplicando per sei il numero delle settimane indicate al punto 76 del quadro SA del Mod. 770/99.

3.7. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

D. *Nell'utilizzo di GERICO le imprese che eseguono opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, come determinano i ricavi da indicare nel rigo F10?*

R. Per effetto dell'articolo 4, comma 3, dei decreti ministeriali 30 marzo 1999, concernenti l'approvazione degli studi di settore, nel rigo F10 di GERICO devono essere indicati i ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi dell'articolo 60, commi da 1 a 4, dello stesso Tuir.

3.8. Valore dei beni strumentali

D. *Ai fini del computo del valore da indicare nell'apposito rigo della voce "Valore dei beni strumentali" si tiene conto della riduzione del 10% e del 20% riguardo ai beni strumentali acquisiti rispettivamente nel corso del 1994 e del 1995?*

R. Nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, è stato precisato che nel campo F07 di GE.RI.CO. "Valore dei beni strumentali", va riportato il valore indicato nel rigo "valore dei beni strumentali" presente nei modelli di dichiarazione, quale, ad esempio, il rigo RG1, colonna 1 del quadro RG del modello UNICO99 - Persone fisiche. Nelle istruzioni per

la compilazione del predetto rigo è precisato che "Per i beni strumentali acquisiti nei periodi 1994 e 1995, i valori di cui alle lettere a) e b) sono ridotti, rispettivamente, del 10 e del 20 per cento."

4. MODALITÀ DI ACCERTAMENTO

4.1. Decorrenza dell'accertamento in base agli studi di settore

D. *Per i contribuenti ordinari per opzione esercenti attività non comprese negli attuali studi di settore, l'esercizio 1998 è in ogni modo sempre fuori dal triennio d'osservazione ai fini dell'adeguamento degli studi stessi, e quindi segue un processo accertativo basato solo sulla norma parametri ovvero il mancato adeguamento ai parametri del 1998 genera una sorta di obbligo di possedere un 1999 e un 2000 congruo qualora siano approvati gli studi di settore per l'anno 1999 per la categoria di appartenenza?*

R. Con l'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 (in "Finanza & Fisco" n. 22/98, pag. 2524), sono state definite le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento. In applicazione di tale normativa, gli accertamenti basati sugli studi di settore sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi che adottano il regime di contabilità ordinaria per effetto di opzione solo se l'ammontare dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei ricavi dichiarati in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare. Al riguardo, nella citata circolare n. 110/E è stato precisato che, ai fini dell'applicazione di tale modalità di accertamento, i due periodi d'imposta nei quali si verifica lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli presunti sulla base degli studi possono anche non essere consecutivi e che il primo periodo di imposta cui fare riferimento ai fini dell'applicazione di tale disposizione è quello a partire dal quale sono applicabili gli studi stessi.

Nella ipotesi prospettata nel quesito, quindi, il periodo di imposta 1998 non va preso in considerazione ai fini del computo del triennio non risultando approvato per tale periodo lo studio di setto-

re relativo all'attività esercitata dal soggetto in questione.

4.2. Computo del triennio

D. *Se un ordinario per opzione con attività rientrante negli studi di settore per il 1998 è non congruo e decide di non adeguarsi e revoca l'opzione per l'ordinaria a decorrere dal 1999 rientrando in regime di contabilità semplificata e anche per il 1999 risulta non congruo e non si adegua, l'amministrazione finanziaria è legittima ad agire anche sul 1998? Al contrario se un contribuente semplificato 1998 soggetto a studi di settore è non congruo e non si adegua e opta per la contabilità ordinaria per il 1999, come si computa il primo triennio di "osservazione" per gli ordinari per opzione: 1998, 1999 e 2000 o 1999, 2000 e 2001?*

R. Ai fini dell'accertamento in base agli studi di settore nei confronti dei soggetti in regime di contabilità ordinaria per opzione, nel computo del triennio vanno considerati anche i periodi di imposta compresi in tale arco temporale per i quali il soggetto è in diverso regime di contabilità. Ad esempio, nel caso prospettato è esperibile un accertamento in base agli studi di settore per il periodo di imposta 1998 ancorché il contribuente ordinario per opzione nel 1998 sia, invece, in regime di contabilità semplificata nel 1999, in presenza di uno scostamento dalle risultanze degli studi verificato in entrambi i periodi di imposta. Analogamente, nel caso di soggetto in contabilità semplificata per il 1998 e in regime di contabilità ordinaria per opzione nel 1999, ai fini del computo del triennio va considerato anche il 1998 ancorché in tale periodo il soggetto risulti in regime di contabilità semplificata.

4.3. Imprese in perdita

D. *Un contribuente può essere in perdita ma risultare congruo in base all'applicazione del programma di calcolo GERICO che esclude la rilevanza di una serie di componenti negative. Se si verificano queste circostanze il contribuente può essere sottoposto (e con quali modalità) a una procedura di accertamento in base agli studi di settore?*

R. Gli accertamenti basati sugli studi di settore,

di cui all'articolo 62-*sexies* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che indicano nella dichiarazione ricavi di ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi stessi. Ai sensi dell'articolo 4 dei decreti ministeriali 30 marzo 1999, sulla base degli studi di settore sono determinati presuntivamente i ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, a esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1 dello stesso articolo.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa l'ammontare dei predetti ricavi è aumentato degli altri componenti positivi, compresi i ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, lettere c) e d) del menzionato Testo Unico, ed è ridotto dei componenti negativi deducibili. Ne deriva che l'accertamento in base agli studi di settore non trova applicazione nei confronti dei contribuenti che indicano nella dichiarazione dei redditi ricavi di cui all'articolo 53, del Tuir, a esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1 dello stesso Testo Unico, di ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore, ancorché per effetto di componenti negativi deducibili l'impresa risulti in perdita.

4.4. Soggetti non congrui e non coerenti

D. *L'impresa può adeguarsi in dichiarazione al risultato dei ricavi congrui in base agli studi di settore ma non può rimuovere l'incoerenza di uno o più indicatori economici. Qualora l'impresa sia "non congrua" e "non coerente" ma sia disposta a rimuovere lo scostamento dei ricavi, rimane al riparo da possibili accertamenti in base agli studi? E qual è il vantaggio che deriva dall'adeguamento?*

R. L'adeguamento in dichiarazione da parte dei contribuenti che manifestano indici di coerenza anomali permette ai medesimi di evitare accertamenti basati sull'applicazione degli studi di settore che trovano fondamento negli stessi dati dichiarati dal contribuente. I contribuenti non coerenti che adeguano i propri ricavi verranno considerati come quelli congrui e non coerenti, nei confronti dei quali trova applicazione quanto precisato nel paragrafo 5 della circolare n. 110/E del 21 maggio 1999. Nella menzionata circolare è stato in proposito affermato che

“le anomalie riscontrate negli indici di coerenza potranno essere utilizzate per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, pur in presenza di ricavi congrui. Ovviamente, detti controlli potranno essere effettuati utilizzando metodi di accertamento diversi da quello basato sugli studi di settore. Con riferimento a tali anomalie l'ufficio dovrà verificare se la mancata coerenza derivi da anomali comportamenti fiscali ovvero da insufficienze produttive dell'azienda. Qualora, in base alle verifiche effettuate, emergano, ad esempio, componenti di costo non contabilizzate che risultano rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, si potrà procedere ad accertamento in base a tale strumento, tenendo conto dei ricavi presunti che derivano dalla considerazione di tali nuovi elementi”.

4.5. Procedimento di accertamento

D. *La circolare 110/E collega direttamente l'applicazione degli studi di settore all'accertamento con adesione. Questa scelta sta a significare che per il nuovo meccanismo di controllo non verrà previsto un apposito procedimento, finalizzato a ottenere chiarimenti da parte del contribuente, e che verranno invece considerate applicabili integralmente le disposizioni relative all'accertamento con adesione contenute nel decreto legislativo 218/97 (in “Finanza & Fisco” n. 29/97, pag. 3312)?*

R. Con la circolare 110/E del 21 maggio u.s. è stato indicato agli uffici di tener conto, per l'effettuazione degli accertamenti basati sugli studi di settore, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione il cui sistematico utilizzo crea le premesse per un rapporto meno conflittuale e più trasparente tra l'Amministrazione e il contribuente.

Il contraddittorio con il contribuente consente infatti una più fondata e ragionevole “misurazione” del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente, soprattutto nella ipotesi in cui sono applicate metodologie presuntive di accertamento che, sia pure particolarmente affidabili quale quella degli studi di settore, possono non aver colto le peculiarità dell'attività concretamente svolta dal contribuente.

Non si ravvisa quindi l'esigenza di prevedere in

via normativa un apposito procedimento per gli accertamenti basati sugli studi di settore, in quanto gli stessi rientrano tra le fattispecie, come già indicato anche nella circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 (in “Finanza & Fisco” n. 30/97, pag. 3437), che possono trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento dell'accertamento con adesione disciplinato dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

4.6. Avviso di accertamento

D. *La circolare stabilisce che l'ufficio debba procedere alla convocazione del contribuente che risulta non aver dichiarato l'ammontare di ricavi ritenuto necessario per la congruità. Se ciò non si verifica l'eventuale avviso di accertamento notificato fondato sugli studi è nullo?*

R. Nella circolare n. 110/E, par. 7, è stato precisato che per la effettuazione degli accertamenti basati sugli studi di settore gli uffici terranno conto delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione. In particolare, invieranno ai contribuenti un invito al contraddittorio contenente gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, al fine di pervenire ad una definizione.

Ai fini dell'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione (art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997) si ricorda altresì che il procedimento di definizione dell'accertamento può essere attivato anche su istanza del contribuente, subordinatamente all'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito dell'ufficio.

4.7. Regolarizzazione del codice attività

D. *Una società è iscritta presso l'ufficio Iva con Cod. 45210 (lavori generali di costruzione) ed effettivamente esercita esclusivamente lavori d'intonacatura (codice 45410). È soggetta agli studi di settore. Si vuole sapere come bisogna comportarsi, come è possibile regolarizzare la specifica situazione e a quali sanzioni si va incontro se non si regolarizza.*

R. fermo restando che ai fini di una corretta applicazione degli studi di settore il contribuente deve verificare la propria “posizione” rispetto alle risultanze degli studi stessi utilizzando il codice attività corrispondente all'attività **effettivamente** esercitata,

l'art. 5, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (in *“Finanza & Fisco” Suppl. al n. 45/98, pag. 9*) stabilisce che chiunque, essendovi obbligato, non presenta la dichiarazione di variazione di attività prevista dall'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 è punito con la sanzione da lire un milione a lire quattro milioni. La sanzione è ridotta ad un quinto del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.

4.8. Riduzione dei ricavi presunti

D. Nella circolare 110/E al capitolo 7 il ministero ha individuato una serie di circostanze che possono condurre alla “mitigazione” dello studio di settore. Tale elencazione è stata fornita alla stregua di quanto emerso in sede di elaborazione degli studi. In proposito si richiede se non sia possibile che il ministero predetermini una quantificazione della riduzione ai ricavi attesi: ciò al fine di omogeneizzare il comportamento degli uffici sul territorio e al fine di consentire una maggiore trasparenza nell'applicazione?

R. Nella citata circolare n. 110/E è stato chiarito che sulla base di elementi di valutazione direttamente acquisiti ovvero forniti dal contribuente in sede di contraddittorio, gli uffici avranno cura di adeguare il risultato della applicazione degli studi alla concreta particolare situazione dell'impresa, tenendo anche conto della localizzazione nell'ambito del territorio comunale non colta dalle elaborazioni dalle quali sono scaturiti gli studi di settore. Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno attentamente valutate motivando sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse. Al fine di agevolare tale compito si è fornita una esposizione delle più rilevanti circostanze di cui è utile tenere conto in sede di applicazione degli studi di settore, già emerse in sede di elaborazione e di validazione degli studi stessi. Tali circostanze, relative a ciascuno dei macrosettori del commercio al dettaglio, delle manifatture e dei servizi dovranno comunque essere considerate dagli uffici nella valutazione della posizione di ciascun contribuente, non essendo possibile addvenire ad una riduzione predeterminata dei ricavi presunti in base agli studi di settore.

5. ADEGUAMENTO ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI

5.1. Adeguamento dei ricavi alle risultanze degli studi di settore

D. Il contribuente applicando il programma informatico GERICO per gli studi di settore per la determinazione dei propri ricavi si “scopre” incongruo. A questo punto gli si aprono due possibilità: adeguarsi al ricavo puntuale o al ricavo minimo. Quali sono le conseguenze per il contribuente che sceglie di adeguare i propri ricavi alla soglia minima?

R. Nella cir. n. 110/E del 1999 è stato precisato che i contribuenti che si avvalgono della possibilità di adeguare i propri ricavi alle risultanze della applicazione degli studi di settore in sede di dichiarazione dei redditi devono effettuare il predetto adeguamento tenendo conto del valore che nella applicazione Gerico viene indicato quale ricavo di riferimento puntuale. Ai contribuenti che ritengono ve ne sia motivo è, peraltro, consentito collocarsi anche in caso di adeguamento, all'interno dell'intervallo di confidenza e quindi anche al livello del ricavo minimo indicato nel quesito.

In sede di controllo della applicazione degli studi di settore l'amministrazione finanziaria:

a) nel primo caso considererà corretta la posizione del contribuente e potrà procedere ad accertamento sulla base degli studi di settore solo nei casi in cui sulla base di elementi documentali sarà in grado di rettificare i dati presi a base per l'applicazione degli studi di settore;

b) in caso di adeguamento all'interno dell'intervallo tra ricavo minimo e ricavo congruo, fermo restando che si tratta, comunque, di un ricavo “possibile”, potrà verificare e quindi chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale.

5.2. Adeguamento nel corso del periodo d'imposta

D. L'adeguamento spontaneo in dichiarazione è consentito, senza applicazione di sanzioni, limitatamente al primo anno di applicazione degli studi, salvo che non intervenga una revisione dello stesso en-

tro i termini di approvazione degli studi stessi (31 marzo dell'anno successivo). Le imprese soggette agli studi già dal '98 non usufruiranno perciò di questo beneficio, salvo revisione, per il '99. Nel caso in cui il contribuente si accorga sin d'ora, mediante Gerico, di un probabile scostamento dei ricavi in corso d'anno '99 e intenda adeguarsi agli studi per non andare incontro a sanzioni, cosa deve fare durante l'anno ai fini della contabilizzazione di questo adempimento spontaneo in itinere? Vi sono registrazioni contabili da fare in corso d'anno o alla fine dello stesso?

R. Il contribuente esercente una attività per la quale è stato approvato lo studio di settore con decreto del 30 marzo 1999 e che nel corso del 1999 si accorge di un possibile scostamento dalle risultanze degli studi di settore derivante da propri comportamenti anomali può, nel corso dell'anno, modificare tali comportamenti effettuando le conseguenti corrette registrazioni contabili entro gli ordinari termini.

5.3. Adeguamento in dichiarazione

D. *La possibilità di adeguamento gratuito nel primo anno di entrata in vigore degli studi di settore è regola a regime ovvero costituisce clausola meramente transitoria e valida solo per il periodo di imposta 1998?*

R. L'articolo 10, comma 9, della legge n. 146 del 1998 stabilisce che con i regolamenti previsti dall'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, da emanare ai sensi dell'articolo 17,

comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore. Sulla base dei poteri conferiti dalla predetta disposizione, è stato predisposto il regolamento 31 maggio 1999, che disciplina i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore.

L'articolo 2 di tale regolamento, come chiarito con circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, prevede che, per il primo anno di applicazione dei singoli studi, i contribuenti possono effettuare l'adeguamento dei ricavi e compensi presunti sulla base degli studi stessi nella dichiarazione dei redditi senza applicazione di sanzioni e interessi.

La norma ha stabilito che solo per il primo anno di applicazione dello studio, anche a seguito di revisioni apportate allo stesso, l'adeguamento ai risultati presunti non comporta l'applicazione di penalità in quanto, per il primo periodo, lo studio è approvato e pubblicato alla fine del periodo d'imposta ovvero entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo. Non sarebbe, quindi possibile per i contribuenti conoscere le risultanze dello studio di settore e, di conseguenza adeguarsi nel corso del periodo d'imposta. Analoga disciplina è stata prevista anche nel caso di revisione dello studio, atteso che anche in tali casi ricorrebbero gli stessi problemi di adeguamento in corso d'anno.

* * *

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.