

Articolo 7-sexies

Asseverazione degli studi di settore

Le schede di lettura del Servizio della Camera dei Deputati n. 204 del 14 novembre 2005 si riferiscono al D.L. 30/09/2005 conv., con mod., dalla L. 2/12/2005 n. 248

L'articolo 7-sexies in esame, introducendo un ulteriore comma nell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, prevede, in caso di **mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore**, la possibilità di **attestazione delle cause giustificative** della mancata congruità dei ricavi o compensi dichiarati, rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi medesimi, e delle cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indici economici individuati da predetti studi. L'attestazione, su richiesta dei contribuenti, può essere rilasciata da parte di una serie di **soggetti** espressamente indicati.

Gli **studi di settore**, previsti dall'articolo 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono uno strumento in grado di determinare la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi delle imprese e dei lavoratori autonomi all'interno dei singoli settori economici. Permettono di rappresentare la situazione economica ed aziendale del contribuente e di superare la modalità di controllo di ricavi o compensi basata esclusivamente sulle scritture contabili.

Obiettivo dello studio di settore è l'individuazione delle variabili che colgono al meglio la capacità di un'azienda di produrre ricavi, da intendersi non come i ricavi effettivamente conseguiti, ma come ricavi maggiormente probabili per l'impresa.

Nel dettaglio, l'articolo 7-sexies, al **comma 1**, **introduce nell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146**, dopo il comma 3-bis, un nuovo **comma 3-ter**.

L'articolo 10 della richiamata **legge n. 146 del 1998** (Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento) stabilisce, al **comma 1**, che gli accertamenti basati sugli studi di settore sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi e con le modalità di cui al presente articolo.

Ai sensi del **comma 2**, nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, la disposizione del comma 1 trova applicazione quando in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi di imposta. La disposizione del comma 1 trova applicazione in ogni caso nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito il parere di una commissione di esperti.

Secondo il **comma 3**, indipendentemente da quanto previsto al comma 2, nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, l'ufficio procede ai sensi del comma 1 quando dal verbale di ispezione, redatto ai sensi dell'articolo 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, risulta motivata l'inattendibilità della contabilità ordinaria in presenza di gravi contraddizioni o l'irregolarità delle scritture obbligatorie ovvero tra esse e i dati e gli elementi direttamente rilevati in base ai criteri stabiliti con il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.

Il **comma 3-bis** prevede che nelle ipotesi di cui ai commi 2 e 3 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Secondo il **comma 4**, le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi di cui all'articolo 53, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), o compensi di cui all'art. 50, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di ammontare superiore al limite stabilito per ciascuno studio di settore dal relativo decreto di approvazione del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Tale limite non può, comunque, essere superiore a 10 miliardi di lire. Le citate disposizioni non si applicano, altresì, ai contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta ovvero che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività.

Il **nuovo comma 3-ter** prevede, innanzitutto, che **possono essere attestate le cause che giustificano la non congruità** dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli **studi di settore**, in caso di **mancato adeguamento** ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore medesimi.

Inoltre, possono essere attestate le cause che giustificano **un'incoerenza rispetto agli indici economici** individuati da predetti studi.

L'**attestazione è rilasciata**, su richiesta dei contribuenti, **dai seguenti soggetti**:

a) soggetti indicati alle lettere *a)* e *b)*, del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, **abilitati alla trasmissione telematica** delle dichiarazioni;

Ai sensi del richiamato articolo 3 del D.P.R. 22-7-1998, n. 322 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della L. 23 dicembre 1996, n. 662), ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:

a) gli iscritti negli albi dei **dottori commercialisti**, dei **ragionieri** e dei **periti commerciali** e dei **consulenti del lavoro**;

b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei **ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura** per la **sub-categoria tributi**, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

b) i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* dell'articolo 32, comma 1 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

Ai sensi del richiamato articolo 32, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni) i centri di assistenza fiscale, di seguito denominati «Centri», possono essere costituiti dai seguenti soggetti:

a) associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, istituite da almeno dieci anni;

b) altre associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, istituite da almeno dieci anni, diverse da quelle indicate nella lettera *a)* se, con decreto del Ministero delle finanze, ne è riconosciuta la rilevanza nazionale con riferimento al numero degli associati, almeno pari al 5 per cento degli appartenenti alla stessa categoria, iscritti negli appositi registri tenuti dalla camera di commercio, nonché all'esistenza di strutture organizzate in almeno 30 province;

c) organizzazioni aderenti alle associazioni di cui alle

lettere *a)* e *b)*, previa delega della propria associazione nazionale;

c) i dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie di cui all'articolo 12, comma 2 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 546.

Il richiamato **articolo 12 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546** (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413), così come modificato dall'articolo 3-*bis*, comma 9, del presente decreto, stabilisce, al comma 2, che sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali e i consulenti del lavoro. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR e l'IRPEG, nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Il **comma 2 dell'articolo 7-sexies** in esame **abroga**, nell'articolo 3 del regolamento di cui al D.M. 31 maggio

1999, n. 164, il comma 2, che fa ricadere **nel contenuto dell'asseverazione** ivi prevista le **fattispecie ora introdotte** con il sopra illustrato **nuovo comma 3-ter** dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146.

Il richiamato **D.M. n. 164 del 1999** contiene il **regolamento** recante **norme per l'assistenza fiscale** resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'articolo 40 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

L'**articolo 3**, recante norme in tema di asseverazione, stabilisce al comma 1, che gli elementi contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per le singole attività esercitate, oggetto dell'asseverazione di cui all'articolo 35, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo 9 lu-

glio 1997, n. 241, sono individuati con decreto direttoriale del Dipartimento delle entrate di approvazione dei modelli di dichiarazione.

Il **comma 2 dell'articolo 3**, che viene **abrogato** dal comma 2 dell'articolo 7-*sexies* in esame, stabilisce attualmente che con l'**asseverazione** viene attestata, altresì, la **congruità** dell'ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati a quelli determinati sulla base degli studi di settore, ove applicabili, ovvero le **cause che giustificano la non congruità** dei predetti ricavi o compensi. Possono essere attestate, inoltre, le cause che giustificano un'**incoerenza** rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi.