

STUDI DI SETTORE

La modifica apportata all'articolo 10, comma 2, della legge n. 146 del 1998 nei confronti dei contribuenti in contabilità ordinaria decorre dal 1° gennaio 2005. Tralasciando profili di incompatibilità con le disposizioni contenute nella legge n. 212 del 2000 in materia di statuto dei diritti del contribuente, come deve essere valutato uno scostamento delle risultanze degli studi di settore nei confronti di tali soggetti riferito al periodo d'imposta 2003? In altri termini, il primo scostamento rilevante è quello eventualmente emergente dal modello Unico 2005 ovvero rilevano, ai fini del comma 2, anche gli scostamenti relativi a periodi d'imposta precedenti quando la disposizione introdotta dalla Finanziaria 2005 non era applicabile?

L'articolo 10, comma 2, della legge 146/1998 riguardante «Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento», così come modificato dall'articolo 1, comma 409, della Finanziaria 2005 stabilisce che gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-sexies del decreto legge n. 331/93, possono essere effettuati nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, solo se 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 d'imposta.

La stessa norma precisa inoltre che, in ogni caso, l'accertamento da studi di settore può essere effettuato nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto a indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito il parere della commissione di esperti degli studi di settore.

L'articolo 1, comma 410, della stessa legge n. 311 del 2004, precisa che le sopracitate modifiche hanno effetto a decorrere dal pe-

riodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.

Alla luce di quanto sopra esposto, deve ritenersi che per i soggetti in contabilità ordinaria per obbligo non è possibile procedere ad accertamenti, con il criterio dei due periodi d'imposta su tre (comma 2, primo periodo, del citato articolo 10 della legge n. 146/98), con riguardo ai periodi d'imposta precedenti al 2004. Tuttavia, è possibile procedere ad accertamento, relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 e ai successivi, indipendentemente dalla verifica delle situazioni di incoerenza per gli appositi indici da stabilirsi con decreto del direttore dell'agenzia, previsti al comma 2, secondo periodo, del citato articolo 10 della legge n. 146/98, qualora la predetta condizione della non congruità ai ricavi sia verificata per due periodi d'imposta su tre consecutivi, a decorrere già dal periodo d'imposta 2002. Per cui i periodi d'imposta 2002 e 2003 possono essere considerati ai fini della verifica della condizione di cui all'articolo 10, comma 2, primo periodo della citata legge n. 146/98.

ESEMPIO

Contabilità ordinaria per obbligo

Anni	2002	2003	2004
	Non congruo	Congruo	Non congruo

Per il 2004 è possibile effettuare accertamenti, con i criteri di cui all'articolo 10, comma 2, primo periodo (due su tre).

Le modifiche apportate al dpr n. 195 del 1999 sembrerebbero avere una decorrenza dal 1° gennaio 2005. In questo caso sarebbe corretto sostenere che per il periodo d'imposta 2004:

- l'adeguamento ai fini dell'Irap segue le precedenti indicazioni dell'Agenzia delle entrate;
- non è dovuta la maggiorazione disposta dal comma 2-bis dell'articolo 2 della disposizione in parola?

L'articolo 2 del dpr 195/1999, come modificato dall'articolo 1, comma 411, della Finanziaria 2005, stabilisce che «per i periodi d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nelle dichiarazioni di cui all'articolo 1 del regolamento di cui al dpr n. 322/98, e successive modificazioni, ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare gli stessi, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, a quelli derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore».

La nuova normativa è entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2005 e, quindi, essendo una modifica di una norma procedurale, produrrà i suoi effetti già dalle prossime dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2004.

Pertanto, l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore, effettuato in dichiarazione, concorre ai fini delle determinazioni della base imponibile Irap e interesserà indifferentemente tutti i soggetti ai quali si applicano gli studi di settore, senza distinzione riguardo alla decorrenza dell'annualità di applicazione (o di evoluzione) degli studi stessi.

Il comma 2-bis dello stesso articolo 2 del dpr n. 195 del 1999, come introdotto dall'articolo 1, comma 411, stabilisce che l'adeguamento è effettuato, per i periodi d'imposta diversi da quello in cui trova applicazione per la prima volta lo studio, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, a condizione che sia versata, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito, una maggiorazione del 3%, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili. La maggiorazione non è dovuta se la predetta differenza non è superiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili.

Anche in questo caso, la nuova normativa è entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2005 e, quindi, produrrà i suoi effetti già dalle prossime dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2004. Pertanto, la maggiorazione del 3%, sarà dovuta, già con riferimento al periodo d'imposta 2004, solo da quei contribuenti che applicano gli studi di settore per i periodi d'imposta diversi dal primo ovvero in conseguenza alla revisione del medesimo.