

OGGETTO

STUDI DI SETTORE PER LA DETERMINAZIONE PRESUNTIVA DEI RICAVI O COMPENSI AI FINI DELLE I.I. D.D. ED IVA PER L'ESERCIZIO 2017

AGGIORNAMENTO

30 GIUGNO 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI

ART. 39, 1° C. LETT. D) D.P.R. 29.9.1973 N. 600; ART. 54 D.P.R. 26.10.1972 N. 633; ART. 3 L. 23.12.96 N. 662; ART. 62 SEXIES D.L. 30.08.93 N. 331 CONV. IN L. 29.10.93 N.427; ART 10 L 8.05.98 N. 146; ART.21 CO.4 L. 23.12.98 N. 448; ART. 1, COMMI DA 399 A 411 L. 30.12.2004 N. 311; D.L. 4.7.2006 N. 223 CONV. IN L. 4.8.2006 N. 248; L. 27.12.2006 N. 296; ART. 8 D.L. 29.11.2008 N. 185 CONV. IN L. 28.01.2009 N. 2; D.L. 6.12.2011 N. 201 CONV. IN L. 22.12.2011 N. 214; D.L. 13.08.2011 N. 138 CONV. IN L. 14.09.2011 N. 148; D.L. 6.07.2011 N. 98 CONV. IN L. 15.07.2011 N. 111; DM 23.12.2013; LEGGE 23 dicembre 2014, n. 190 (LEGGE DI STABILITA' 2015); DDMM. del 22. 12.2015 e del 17.3.2016; Provvedimento AE 29.01.2016; Provvedimento AE 13.04.2016-D.M. 12.5.2016; Provvedimento A.E. 31.1.2017 e 15.2.2017- DDMM 22.12.206; 23.3.2017 E 15.2.2017, Provvedimento A.E. 31.1.2018

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
STUDI DI SETTORE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
300
000

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 35/2017 - STUDI DI SETTORE PER LA DETERMINAZIONE PRESUNTIVA DEI RICAVI O COMPENSI AI FINI DELLE I.I. D.D. ED IVA PER L'ESERCIZIO 2016

REFERENTE STUDIO

Dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

Gli studi di settore rappresentano:

- Uno strumento di ricostruzione dei ricavi e/o compensi derivanti da attività d'impresa e di arti e professioni;
- Un metodo di accertamento analitico-induttivo dei ricavi e compensi.

Per il periodo d'imposta 2017, l'Agenzia delle Entrate ha approvato i modelli degli studi di settore e le relative istruzioni, che costituiscono parte integrante della dichiarazione dei redditi da presentare con modello REDDITI 2018.

Si tratta dell'ultimo anno in cui verranno applicati, poiché saranno sostituiti dagli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA).

In previsione di quanto suddetto, di seguito, si fornisce una sintesi della disciplina relativa agli studi di settore, nonché delle relative novità, i cui dati dovranno essere indicati nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore da allegare alla dichiarazione dei redditi.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 48/2018

PAGINA

2/8

SOGGETTI OBBLIGATI

Sono soggetti all'applicazione degli studi di settore i contribuenti che svolgono in maniera prevalente una delle attività economiche per le quali sono stati approvati gli studi stessi, indipendentemente dal regime di contabilità adottato e che non presentano una causa di esclusione o di inapplicabilità.

Si considera "prevalente", l'attività dalla quale è derivato, nel 2017, il maggiore ammontare:

- di ricavi, nel caso di più attività esercitate in forma d'impresa;
- di compensi, in caso di più attività professionali.

Si precisa che il codice di attività prevalente non precedentemente comunicato o comunicato in modo errato, unitamente alla variazione dati da effettuare presso l'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione del modello REDDITI 2018, preclude l'irrogazione delle sanzioni.

Si ricorda che gli studi di settore si applicano anche:

- in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;
- quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti. A titolo esemplificativo, rientrano nelle ipotesi di "mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti" le situazioni di inizio attività derivanti da:
 - acquisto o affitto d'azienda;
 - successione o donazione d'azienda;
 - operazioni di trasformazione;
 - operazioni di scissione e fusione di società;
- nei confronti dei soggetti con periodo d'imposta diverso dai dodici mesi. Pertanto, ad esempio, una società di capitali con un periodo d'imposta dal 1° settembre 2016 al 31 dicembre 2017 è soggetta agli studi di settore ed è tenuta alla compilazione del modello;
- in caso di svolgimento di una attività stagionale o soltanto per una parte del periodo di imposta.

Si evidenzia che le ipotesi di "cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione", nonché di "mera prosecuzione dell'attività", ricorrono nel caso in cui vi sia omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente, ossia quando le attività sono contraddistinte da un medesimo codice attività, oppure i codici attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

SOGGETTI ESCLUSI DAGLI STUDI DI SETTORE

Sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti che:

- con inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta. Si ricorda che il periodo che precede l'inizio della liquidazione è considerato periodo di cessazione dell'attività;
- con un ammontare di ricavi o compensi dichiarati superiore a 5.164.569 euro. Per quanto riguarda i ricavi, sono esclusi i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni, delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa (articolo 85, comma 1 lettere c), d) ed

e) del Tuir). I compensi da tenere in considerazione sono quelli derivanti dall'attività di lavoro autonomo (articolo 54, comma 1, del Tuir). Le istruzioni di ciascun modello riportano le eventuali eccezioni (in particolare, per gli studi WG40U, WG50U; WG69U, WK23U, ai fini della determinazione del limite di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, i ricavi devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate in base a quanto previsto dagli articoli 92 e 93 del Tuir);

- che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività;
- che determinano il reddito con criteri "forfetari";
- che esercitano l'attività di incaricati alle vendite a domicilio;
- con categoria reddituale diversa da quella prevista nel quadro degli elementi contabili contenuto nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore approvato per l'attività esercitata;
- che applicano il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità;
- Società cooperative a mutualità prevalente di cui all'art.2512 c.c.;
- Soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- Soggetti che esercitano in maniera prevalente l'affitto d'azienda.

In deroga alla norma generale, i soggetti con residenza o sede operativa in uno dei comuni colpiti da eventi sismici del 2017 che abbiano dichiarato una condizione di non normale svolgimento dell'attività connessa all'evento sismico subito, sono esonerati dalla presentazione della comunicazione dei dati rilevanti.

CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Costituisce causa di inapplicabilità degli studi di settore l'esercizio dell'attività d'impresa da parte di:

- a) società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
- b) società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

L'esclusione dagli studi di settore ai fini dell'accertamento non comporta necessariamente anche l'esonero dagli adempimenti dichiarativi: vi sono infatti casi in cui soggetti esclusi sono comunque tenuti alla compilazione della comunicazione di dati relativi ai fini degli studi.

PERIODO DI NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ

A titolo esemplificativo, si considera non normale svolgimento dell'attività:

- il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- il periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché: la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta,
- per cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore:

- i. non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività;
 - ii. è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
 - iii. il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda;
 - il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
 - la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata. Al contrario, non costituisce 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 attività compresi nello stesso studio di settore;
 - per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

MODALITÀ DI ADEGUAMENTO AGLI STUDI DI SETTORE

L'assoggettamento agli studi di settore comporta l'obbligo di compilare la comunicazione dei dati rilevanti, che costituisce parte integrante del mod. REDDITI. L'applicazione degli studi di settore avviene attraverso il software GERICO il quale:

1. predispone il file telematico della comunicazione da allegare al mod. REDDITI;
2. indica il posizionamento del contribuente rispetto allo studio di settore applicato (tale informazione condiziona la scelta di adeguarsi in dichiarazione ai maggiori valori stimati, nonché l'assoggettabilità all'accertamento mediante studi di settore).

Per l'applicazione degli studi di settore, inoltre, si tiene conto di variabili di natura contabile ed extracontabile. Dette variabili sono individuate nei decreti di approvazione dei singoli studi di settore.

Inserendo i valori delle variabili contabili ed extracontabili nel prodotto software GE.RI.CO. è pertanto possibile verificare la posizione del contribuente rispetto alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore. In particolare il software GE.RI.CO. fornisce indicazioni in ordine:

- ☐ alla CONGRUITÀ dei ricavi o compensi dichiarati: L'Amministrazione Finanziaria identifica il ricavo o il compenso puntuale di riferimento che rappresenta l'ammontare dei ricavi/compensi che più probabilmente è attribuibile al contribuente. Sulla base dei soli dati forniti dal contribuente, il software determina i livelli minimi e puntuali dei

ricavi o compensi e considera congruo il contribuente che dichiara ricavi e compensi non inferiori all'importo elaborato.

- ▣ alla COERENZA finalizzata ad individuare, per ogni singolo soggetto, la correttezza dei dati dichiarati rispetto ai valori di riferimento che individuano le condizioni di normalità economica in relazione al gruppo omogeneo di appartenenza. In sintesi, per ciascuna attività ogni studio di settore identifica delle variabili strutturali ed economiche che risultano caratteristiche per la stessa. Il software GE.RI.CO. stima la coerenza dei principali indicatori economici dell'attività svolta dal contribuente rispetto ai valori degli operatori del settore che svolgono attività analoghe.
- ▣ alla NORMALITA' ECONOMICA finalizzata a contrastare eventuali situazioni di non corretta compilazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Per ogni singolo soggetto vengono calcolati degli indicatori economici-contabili da confrontare ai valori di riferimento che individuano le condizioni di normalità economica in relazione al gruppo omogeneo di appartenenza. L'effetto degli indicatori di normalità economica è quello di incidere sulla soglia di congruità del contribuente, alzandola in caso di mancata normalità. Pertanto lo studio di settore fornirà un livello di ricavo stimato a cui eventualmente adeguarsi.

Per evitare un'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente che non risulti congruo rispetto all'applicazione degli studi di settore ha la facoltà di adeguarsi spontaneamente ai valori indicati da GE.RI.CO., calcolati sulla base dei ricavi o compensi dichiarati.

Secondo quanto stabilito dall'art. 2, D.P.R. n. 195/1999, l'adeguamento in dichiarazione dei ricavi/compensi a quelli determinati da GE.RI.CO.:

- è sempre possibile "per i periodi d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore";
- è consentito senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Tale adeguamento ha rilevanza anche ai fini IRAP. Si noti che lo stesso comma 1, del citato art. 2, fa riferimento non solo alla dichiarazione dei redditi, ma alle "dichiarazioni di cui all'art. 1 del regolamento di cui al DPR 22 luglio 1998, n. 322, ovvero anche alla dichiarazione IRAP, sia nel caso di determinazione della stessa con il metodo da bilancio, che quello fiscale.

Sui maggiori ricavi/compensi da adeguamento è dovuta l'IVA, detta imposta andrà determinata applicando l'aliquota media ai maggiori ricavo/compensi. Il relativo versamento andrà effettuato entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi mediante mod. F24, utilizzando il codice tributo 6494, è ammessa la rateizzazione nonché la compensazione con altre imposte/contributi.

Sebbene in caso di adeguamento agli studi di settore non sia prevista l'applicazione di sanzioni e interessi, il comma 2-bis, art. 2, DPR n. 195/1999 prevede, al fine di accedere all'adeguamento in dichiarazione, una maggiorazione del 3% qualora:

- lo studio di settore non sia né nuovo né revisionato;

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 48/2018

PAGINA

6/8

- lo scostamento tra ricavi/compensi risultanti dalla contabilità e ricavi/compensi risultanti da GERICO sia superiore al 10%

La maggiorazione del 3% va calcolata sulla differenza tra i ricavi/compensi derivanti dall'applicazione degli studi di settore e quelli annotati nelle scritture contabili.

SANZIONI

I contribuenti hanno l'obbligo di compilare i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indipendentemente dal regime di contabilità adottato.

La sanzione nell'ipotesi di omessa presentazione del modello studi è compresa tra € 250 e € 2.000, sempreché il modello non sia stato presentato, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Qualora il contribuente integri la dichiarazione includendo il modello studi in precedenza omesso, anche dopo lo specifico invito dell'Agenzia, potrà regolarizzare con il ravvedimento operoso in base al quale la sanzione minima (€ 250) è ridotta nella misura:

- di 1/9, pari ad € 27,78, se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione che si desidera regolarizzare;
- di 1/8, pari ad € 31,25, se la regolarizzazione avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione;
- di 1/7, pari ad € 35,71, se la regolarizzazione avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale stata commessa la violazione;
- di 1/6, pari ad € 41,67, se la regolarizzazione avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale stata commessa la violazione.

In caso di infedele dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP, a seguito di accertamento, la sanzione irrogabile va da un minimo del 90% ad un massimo del 180% della maggiore imposta o della differenza di credito.

La sanzione per dichiarazione infedele (dal 90% al 180%) è ora aumentata della metà se la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

La sanzione irrogabile nell'ipotesi di infedele dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP è ulteriormente elevata del 50% nel caso di omessa presentazione del modello degli studi di settore.

REGIME PREMIALE

A decorrere dal 2011 sono stati introdotti una serie di specifici benefici, c.d. "regime premiale", a favore dei contribuenti che risultano "virtuosi" rispetto agli studi di settore.

Tale disposizione normativa ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2011 (UNICO 2012).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 48/2018

PAGINA

7/8

L'art. 10, commi da 9 a 13 del Decreto Legge 201/2011 riconosce infatti ai contribuenti che:

- risultano congrui, anche a seguito di adeguamento;
- risultano coerenti agli specifici indicatori previsti dallo studio di settore;
- assolvono regolarmente gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;

i seguenti benefici:

- preclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici ex artt. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, DPR n. 600/73 e 54, comma 2, ultimo periodo, DPR n. 633/72;
- riduzione di 1 anno dei termini di decadenza dell'attività di accertamento (passando da 4 a 3 anni) ex artt. 43, comma 1, DPR n. 600/73 e 57, comma 1, DPR n. 633/72 ; tale disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74;
- possibilità di "subire" l'accertamento sintetico del reddito ex art. 38, DPR n. 600/73 soltanto se il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/3 quello dichiarato (anziché 1/5).

In merito a tale beneficio nella Circolare 19.6.2012, n. 25/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'aumento della "franchigia" da 1/5 a 1/3 non trova applicazione nei confronti dei soci di società trasparenti (ad esempio, snc, sas, ecc.) in quanto lo stesso "è riferibile ai soli contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore nei cui confronti si applicano le previsioni normative in materia di determinazione sintetica del reddito".

Il Decreto Legge 201/2011 prevede che L'Agenzia delle Entrate, tramite provvedimento, possa porre dei limiti e differenziare i termini di accesso al regime premiale, tenendo conto del tipo di attività svolta dal contribuente. L'Agenzia delle Entrate annualmente, attraverso specifici provvedimenti ha limitato l'accesso al regime premiale a determinati studi di settore.

CORRETTIVI CONGIUNTURALI

I risultati delle predette analisi possono essere influenzati dall'operatività dei correttivi congiunturali approvati in attuazione dell'art. 8 del DL 185/2008, al fine di adeguare i risultati degli studi agli effetti negativi determinati dalla crisi economica. Per il periodo d'imposta 2017, il DM 23.4.2018 ha approvato i seguenti correttivi:

- ✓ interventi relativi all'analisi di normalità economica;
- ✓ interventi relativi all'analisi di coerenza economica;
- ✓ correttivi congiunturali di settore;
- ✓ correttivi congiunturali territoriali;
- ✓ correttivi congiunturali individuali.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 48/2018

PAGINA

8/8

Tali strumenti, che agiscono sulla base delle variabili inserite in GERICO, hanno l'effetto di ridurre l'impatto di alcuni indicatori, oppure abbassare il livello di congruità allo studio, in modo tale da consentire al contribuente di raggiungere più agevolmente una condizione di regolarità.

CORRETTIVI DI CASSA

Particolari correttivi sono stati introdotti dal DM 23.3.2018 a favore delle imprese minori in regime di contabilità semplificata, in dipendenza delle nuove modalità di determinazione del reddito connesse al regime di cassa (art. 66 del TUIR). Ne sono escluse le imprese che hanno optato per il regime delle registrazioni IVA di cui all'art. 18 co. 5 del DPR 600/73.

COMUNICAZIONI DI ANOMALIA

Le situazioni di irregolarità rispetto allo studio di settore e agli indici di coerenza e di normalità economica possono essere oggetto di segnalazione al contribuente tramite le c.d. "comunicazioni di anomalia" (provv. 18.6.2018 n. 121001). Il contribuente che riceva tali comunicazioni:

1. se ritiene che la situazione di incoerenza sia giustificabile, potrà rispondere tramite l'apposito software «Comunicazioni anomalie», indicando la causa che ha generato la situazione;
2. diversamente, se ritiene che la situazione anomala sia stata generata da un errore nella predisposizione della dichiarazione, potrà intervenire per regolarizzare la propria posizione attraverso il ravvedimento operoso, presentando una dichiarazione integrativa.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Con specifica comunicazione dello Studio, è stato trasmesso il modello contenente lo studio di settore applicabile alla Vostra attività, che deve essere compilato e restituito allo Studio al fine di poterlo allegare alla dichiarazione dei redditi (REDDITI 2018).

Nell'ipotesi in cui venga rilevata la non congruità e il cliente decida di non adeguarsi, sarà necessario che detta scelta venga formalizzata con apposita dichiarazione da sottoscrivere e rilasciare allo Studio.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI