

## Quadro sinottico sugli accertamenti basati sugli studi di settore

a cura di Maurizio Villani (\*)

Il presente quadro sinottico si propone di essere un utile strumento di consultazione per il contribuente, attraverso un'accurata operazione di sintesi schematizzata, a fronte delle intervenute modifiche normative (Manovra 2011, Manovra bis 2011, Decreto Monti e Decreto Semplificazioni fiscali) in materia di accertamenti basati sugli studi di settore.

### IPOTESI N. 1 - RICAVI O COMPENSI INFERIORI A QUELLI DICHIARATI

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	GIURISPRUDENZA
Gli accertamenti basati sugli studi di settore sono effettuati nei confronti dei contribuenti qualora l'ammontare dei <b>ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili</b> sulla base degli studi stessi, in base a specifiche disposizioni di legge.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 62-sexies D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427 del 29 ottobre 1993.</li> <li>- Art. 10, comma 1, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998 (in S.O. n. 93/L alla G.U. n. 110 del 14 maggio 1998), come modificato dall'art. 1, comma 23, lett. a), Legge n. 296 del 27 dicembre 2006.</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	1° gennaio 2007	La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha più volte affermato il principio che il giudice tributario, nell'affrontare le questioni relative agli studi di settore, ha il <b>compito di valutare l'applicabilità al caso concreto</b> , senza essere vincolato neanche agli esiti del procedimento amministrativo, contraddittorio incluso (Cassazione - Sez. Trib. - sentenza n. 21856 del 20 ottobre 2011 e n. 3923 del 17 febbraio 2011).

### IPOTESI N. 2 - ALIQUOTA MEDIA

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	GIURISPRUDENZA
<b>Ai fini dell'IVA</b> , all'ammontare dei maggiori ricavi o compensi, determinato sulla base degli studi di settore, si applica, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, l' <b>aliquota media</b> risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato.	Art. 10, comma 5, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998.	IVA	1° gennaio 1998	La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha più volte affermato il principio che il giudice tributario, nell'affrontare le questioni relative agli studi di settore, ha il compito di <b>valutare l'applicabilità al caso concreto</b> , senza essere vincolato neanche agli esiti del procedimento amministrativo, contraddittorio incluso (Cassazione - Sez. Trib. - sentenza n. 21856 del 20 ottobre 2011 e n. 3923 del 17 febbraio 2011).

(\*) Avvocato tributarista in Lecce

**IPOTESI N. 3 - INVITO A COMPARIRE**

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	GIURISPRUDENZA
L'Agenzia delle Entrate, prima della notifica dell'avviso di accertamento, deve <b>invitare il contribuente a comparire</b> , ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 10, comma 3-bis, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998.</li> <li>- Comma aggiunto dall'art. 1, comma 409, lett. b), Legge n. 311 del 30 dicembre 2004.</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	1° gennaio 2004	Se il contribuente, pur ritualmente invitato al contraddittorio, <b>non compare</b> , l'ufficio finanziario può legittimamente emettere l'avviso di accertamento in base al solo dato disponibile dello scostamento tra quanto dichiarato e quanto emergente dagli studi di settore, spettando al contribuente in fase contenziosa l'onere della prova contraria (Corte di Cassazione - Sez. Trib. - sentenza n. 14365 del 30 giugno 2011 e n. 23946 del 15 novembre 2011).

**IPOTESI N. 4 - GIUSTIFICAZIONI INCONGRUITÀ**

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	NOTE
In caso di <b>mancato adeguamento ai ricavi o compensi</b> determinati sulla base degli studi di settore, possono essere <b>attestate le cause che giustificano la non congruità</b> dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore. Possono essere attestate, altresì, le cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 10, comma 3-ter, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998.</li> <li>- Comma aggiunto dall'art. 7-sexies, comma 1, D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, modificato in sede di conversione dalla Legge n. 248 del 2 dicembre 2005.</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	3 dicembre 2005	Le <b>attestazioni</b> sono rilasciate, su richiesta dei contribuenti: a) dagli <b>iscritti negli albi</b> dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; b) dai soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei 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. (indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'art. 3 del regolamento di cui al D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998), abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, dai responsabili all'assistenza fiscale delle: a) associazioni sindacali di categoria fra imprenditori, presenti nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, isti-

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	NOTE
				<p>tuite da almeno dieci anni;</p> <p>b) <b>associazioni sindacali di categoria fra imprenditori</b>, 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 di 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 provincie;</p> <p>c) <b>organizzazioni aderenti alle associazioni</b> di cui alle lettere a) e b), previa delega della propria associazione nazionale (lettere a), b) e c) dell'art. 32, comma 1, D.Lgs. n. 241/1997), e dai dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria (art. 12 D.Lgs. n. 546/1992).</p>

**IPOTESI N. 5 - SOGGETTI ESCLUSI DALL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE**

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	GIURISPRUDENZA
<p>Gli studi di settore <b>NON si applicano</b> nei confronti dei contribuenti:</p> <p>a) che hanno dichiarato <b>ricavi di ammontare superiore al limite</b> stabilito per ciascuno studio di settore; tale limite non può, comunque, essere superiore a 7,5 milioni di euro;</p> <p>b) che hanno <b>iniziato o cessato l'attività nel periodo</b> d'imposta, sempre che l'inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, non si verifichi entro sei mesi dalla data di cessazione;</p> <p>c) che si trovano in un <b>periodo di non normale svolgimento</b> dell'attività.</p>	<p>– Art. 10, comma 4, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998.</p> <p>– Comma così sostituito dall'art. 1, comma 16, Legge n. 296 del 27 dicembre 2006.</p>	<p>Imposte dirette ed IVA</p>	<p>1° gennaio 2007</p>	<p>Il <b>contribuente ha l'onere di provare</b>, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di <b>condizioni che giustificano l'esclusione</b> dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli studi di settore, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel semplice rilievo dello scostamento, ma deve dimostrare la concreta applicabilità dello studio di settore e le ragioni che disattendono le contestazioni del contribuente (Cass., Ord. n. 21856/2011).</p>

**IPOSTESI N. 6 - LIMITI ALLE RETTIFICHE BASATE SU PRESUNZIONI SEMPLICI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
Le <b>rettifiche</b> sulla base di presunzioni semplici (art. 39, primo comma, lett. d, secondo periodo, D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, D.P.R. n. 633/1972) <b>NON possono essere effettuate</b> nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi congrui e coerenti agli studi di settore, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% del dichiarato.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Art. 10, comma 4-bis, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998, comma aggiunto dall'art. 1, comma 17, Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (dal 1° gennaio 2007).</li> <li>– L'ultimo periodo del succitato comma 4-bis è stato modificato dalla Manovra bis 2011 (art. 2, comma 35, D.L. n. 138/2011, convertito dalla Legge n. 148/2011, con decorrenza dal 17 settembre 2011. (Vedi Note)</li> <li>– <b>ABROGATO</b></li> <li>– dal Decreto Monti (art. 10, commi 12 e 13, D.L. n. 201/2011 convertito dalla Legge n. 214/2011</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	<p>Per le attività di accertamento effettuate in relazione alle annualità antecedenti al 2011 continua ad applicarsi la presente disposizione.</p> <p>Invece, il comma 4-bis dell'art. 10 cit. è stato abrogato con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 ed a quelle successive.</p> <p>(NOVITÀ)</p>	<p>La presente disposizione si applica a condizione che <b>non siano irrogabili le sanzioni</b> comprese tra il 110 % ed il 210% della maggiore imposta (di cui ai commi 2-bis e 4-bis rispettivamente degli artt. 1 e 5 D.Lgs. n. 471/1997, nonché al comma 2-bis dell'art. 32 D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997) e che i contribuenti interessati risultino <b>congrui alle risultanze degli studi di settore</b>, anche a seguito di adeguamento, in relazione al periodo d'imposta precedente.</p> <p>– Vedi successivo n. 12</p>

**IPOSTESI N. 7 - LIMITI AGLI ULTERIORI ACCERTAMENTI ANALITICI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
In caso di adesione ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997, ai contenuti degli inviti di cui al comma 3-bis dell'art. 10, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi, gli <b>ulteriori accertamenti analitici</b> basati sulle presunzioni semplici <b>NON possono essere effettuati</b> qualora l'ammontare delle <b>attività non dichiarate</b> , con un massimo di E 50.000, sia <b>pari o inferiore al 40%</b> dei ricavi o compensi definiti.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Art. 10-ter Legge n. 146 dell'8 maggio 1998, aggiunto dall'art. 27, comma 4, D.L. n. 185 del 29 novembre 2008, entrato in vigore il 29 novembre 2008.</li> <li>– Il suddetto articolo è stato <b>ABROGATO</b> dal Decreto Monti (art. 10, commi 12 e 13, D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	<p>La presente disposizione continua ad applicarsi per le attività di accertamento effettuate in relazione alle annualità antecedenti il 2011.</p> <p>Invece, non è più applicabile per le attività di accertamento effettuate in relazione ai periodi d'imposta 2011 e seguenti.</p> <p>(NOVITÀ)</p>	<p>La presente disposizione si applica a condizione che <b>non siano irrogabili</b>, per l'annualità oggetto dell'invito, <b>le sanzioni</b> comprese tra il 110 % ed il 210% della maggiore imposta (commi 2-bis e 4-bis, rispettivamente degli artt. 1 e 5 D.Lgs. n. 471/1997, nonché al comma 2-bis dell'art. 32 D.Lgs. n. 446/1997)</p> <p>– Vedi successivo n. 12</p>

**IPOSTESI N. 8 - OMESSA O INFEDELE INDICAZIONE DATI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>GIURISPRUDENZA</b>	<b>NOTE</b>
Rimane invariata la disposizione aggiunta dalla Manovra 2011 (D.L. n. 98/2011) all'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, in forza della quale l' <b>omessa</b>	Art. 39, secondo comma, d-ter, D.P.R. n. 600/1973. La presente lettera è stata aggiunta dalla Manovra 2011 (art. 23, comma 28, lett. c, D.L. n. 98/	Imposte dirette ed IVA	Nel caso in cui il giudice di merito ritenga illegittimo l'avviso di accertamento fondato esclusivamente sulla <b>contabilità in</b>	La presente disposizione si applica a condizione che siano <b>irrogabili le sanzioni</b> comprese tra il 110% ed il 210% della maggiore imposta (com-

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	GIURISPRUDENZA	NOTE
<p><b>sa o infedele indicazione dei dati</b> previsti nei modelli degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, legittima l'esperimento dell'accertamento induttivo puro, sia pure a condizione che sussista lo scostamento minimo del 10% tra il reddito dichiarato ed il reddito ricostruito.</p>	<p>2011, convertito dalla Legge n. 111/2011).</p> <p><b>(NOVITÀ)</b></p> <p>(Presunzioni semplici non qualificate)</p>		<p><b>nero di soggetti terzi</b>, perché carente di motivazione, non sufficientemente provato e non fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti, l'assenza di elementi di riscontro rispetto alle tesi sostenute dall'ufficio esprime una ragione sufficiente ad evidenziare i motivi del convincimento raggiunto dal giudice (Cass., sent. n. 3326/2011).</p>	<p>ma 2-bis dell'art. 1 D.Lgs. n. 471/1997)</p> <p>Vedi successivo n. 10</p>

**IPOTESI N. 9 - MOTIVAZIONE RETTIFICA**

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	NOTE
<p>In caso di <b>rettifica</b>, nella motivazione dell'atto devono essere <b>evidenziate le ragioni</b> che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 10, comma 4-bis, terzo periodo, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998, comma aggiunto dall'art. 1, comma 17, Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (dal 1° gennaio 2007).</li> <li>- L'ultimo periodo del succitato comma 4-bis è stato modificato dalla Manovra bis 2011 (art. 2, comma 35, D.L. n. 138/2011, convertito dalla Legge n. 148/2011, con decorrenza dal 17 settembre 2011).</li> <li>- <b>ABROGATO</b> dal Decreto Monti (art. 10, commi 12 e 13, D.L. n. 201/2011 convertito dalla Legge n. 214/2011)</li> </ul>	<p>Imposte dirette ed IVA</p>	<p>Per le attività di accertamento effettuate in relazione alle annualità antecedenti al 2011 continua ad applicarsi la presente disposizione.</p> <p>Invece, il comma 4-bis dell'art. 10 cit. è stato abrogato con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 ed a quelle successive.</p>	<p>La presente disposizione si applica a condizione che <b>non siano irrogabili le sanzioni</b> comprese tra il 110 % ed il 210% della maggiore imposta (commi 2-bis e 4-bis rispettivamente degli artt. 1 e 5 D.Lgs. n. 471/1997, nonché comma 2-bis dell'art. 32 D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997) e che i contribuenti interessati risultino <b>congrui alle risultanze degli studi</b> di settore, anche a seguito di adeguamento, in relazione al periodo d'imposta precedente.</p>

**IPOTESI N. 10 - CONDIZIONI APPLICABILITÀ ACCERTAMENTO INDUTTIVO**

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	NOTE
<p>Quando viene rilevata l'<b>omessa o infedele indicazione dei dati</b> previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità</p>	<p>Art. 39, secondo comma, d-ter, D.P.R. n. 600/1973.</p> <p>La presente lettera è stata aggiunta dalla Manovra 2011 (art. 23, comma 28, lett. c, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011).</p>	<p>Imposte dirette ed IVA</p>	<p>6 luglio 2011</p>	<p>La presente disposizione si applica a condizione che siano <b>irrogabili le sanzioni</b> comprese tra il 110 % ed il 210% della maggiore imposta (comma 2-bis dell'art. 1 D.Lgs. n. 471/1997).</p>

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
bilità degli studi di settore non sussistenti, l'Agenzia delle Entrate può effettuare l'accertamento induttivo, a condizione che sussista lo scostamento minimo del 10% tra il reddito dichiarato ed il reddito ricostruito.	<b>(NOVITÀ)</b>  (Presunzioni semplici non qualificate)			Vedi precedente n. 8

**IPOSTESI N. 11 - NOTIZIA DI REATO**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
<b>I maggiori ricavi, compensi e corrispettivi</b> , conseguenti all'applicazione degli accertamenti, ovvero dichiarati per effetto dell'adeguamento di cui all'art. 2 del regolamento recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore, di cui al D.P.R. n. 195 del 31 maggio 1999, <b>NON rilevano</b> ai fini dell' <b>obbligo della trasmissione</b> della <b>notizia di reato</b> ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale.	– Art. 10, comma 6, Legge n. 146 dell'8 maggio 1998.  – Comma così sostituito dall'art. 1, comma 409, lett. c), Legge n. 311 del 30 dicembre 2004.	Imposte dirette ed IVA	1 gennaio 2005	La legge penale tributaria (D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000) è stata ultimamente modificata dalla Manovra bis 2011 (D.L. n. 138/2011, convertito dalla Legge n. 148/2011)

**IPOSTESI N. 12 - CASI DI INAPPLICABILITÀ ACCERTAMENTI BASATI SU PRESUNZIONI SEMPLICI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
Nei confronti di tutti i contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, <b>ricavi o compensi congrui e coerenti</b> con gli studi di settore sono <b>preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici</b> (art. 39, comma 1, lett. d, secondo periodo, D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, D.P.R. n. 633/1972). (Disposizione generale e non specifica).	Decreto Monti (art. 10, comma 9, lett. a), D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011.  <b>(NOVITÀ)</b>  (Presunzioni semplici qualificate)	Imposte dirette ed IVA	La presente disposizione si applica con riferimento alle dichiarazioni relative all' <b>annualità 2011</b> ed a <b>quelle successive</b> .  Questa disposizione riguarda tutti i contribuenti interessati agli studi di settore e non soltanto coloro che opteranno (o potranno optare) per il tutoraggio fiscale dal 2013 (ai sensi dell'art. 10, comma 1, del Decreto Monti)	La presente disposizione si applica a <b>condizione</b> che: a) il contribuente abbia <b>regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione</b> dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti; b) la posizione del contribuente risulti <b>coerente con gli specifici indicatori</b> previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili.

**IPOSTESI N. 13 - POTERI ISTRUTTORI ADDETTI AI CONTROLLI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
Nei confronti dei contribuenti che <b>dichiarano ricavi o compensi inferiori</b> a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore e per i quali non ricorra la condizione di coerenza, i controlli sono svolti prioritariamente con l'utilizzo dei poteri istruttori (nn. 6-bis e 7 del primo comma dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, e nn. 6-bis e 7 del secondo comma dell'art. 51 D.P.R. n. 633/1972) (Indagini finanziarie).	Decreto Monti (art. 10, comma 11, secondo periodo, D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011	Imposte dirette ed IVA	6 dicembre 2011	Con riguardo ai contribuenti che <b>NON sono congrui e coerenti</b> agli studi di settore, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza destinano parte della capacità operativa alla effettuazione di <b>specifici piani di controllo</b> , che tengano anche conto delle informazioni presenti nell'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria per le indagini finanziarie (art. 7, sesto comma, D.P.R. n. 605/1973).

**IPOSTESI N. 14 - SEGNALAZIONE CAUSE DI NON CONGRUITÀ**

<b>IPOSTESI</b>	<b>INFORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato 20 dicembre 2011, ha precisato che sul proprio sito è disponibile il <b>software "Segnalazioni studi di settore UNICO 2011"</b> , che potrà essere utilizzato fino al 29 febbraio 2012 per segnalare all'Amministrazione finanziaria le situazioni che possono avere giustificato cause di non congruità agli studi di settore.	Comunicato dell'Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2011.	Imposte dirette ed IVA	<b>Sino al 29 febbraio 2012</b>	Le <b>"giustificazioni"</b> adottate in questo modo dai contribuenti vengono <b>inserite nel sistema delle banche dati dell'Agenzia delle Entrate</b> . L'accertamento basato sugli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici il cui fondamento non risiede nello scostamento del reddito dichiarato rispetto a questi "standards", ma nasce se il contribuente non assolve l'onere della prova di esclusione dagli studi di settore. <b>(Cass., sent. 16235/2010)</b> .

**IPOSTESI N. 15 - CONTRIBUENTI MINIMI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
I contribuenti che applicano il <b>regime contabile agevolato dei minimi</b> (art. 27, comma 3, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011) sono soggetti agli studi di settore, secondo quanto precisato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 22 dicembre 2011 (n. 185825/2011, paragrafo n. 6).	Manovra 2011 (art. 27, comma 3, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011).	Imposte dirette ed IVA	1° gennaio 2012	Ai fini dell' <b>individuazione del limite relativo all'ammontare dei ricavi</b> conseguiti e dei compensi percepiti dalle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che, al contempo: a) <b>nell'anno solare precedente</b> : 1) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, rag-

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	NOTE
(Ex minimi)				<p>guagliati ad anno, non superiori a E 30.000,00; 2) non hanno effettuato cessioni all'esportazione; 3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'art. 50, comma 1, lettera c) e c-bis), del T.U.I.R., anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli artt. 61 e segg. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, né erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del T.U.I.R.;</p> <p>b) <b>nel triennio solare precedente</b> non hanno effettuato acquisti di beni strumentali anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a E 15.000,00 (di cui all'art. 1, comma 96, Finanziaria 2008), non rileva l'adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore o dei parametri.</p>

**IPOTESI N. 16 - IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ**

IPOTESI	NORMATIVA	IMPOSTA	DECORRENZA	NOTE
<p>I contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio per l'<b>imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità</b> (art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011) <b>NON</b> sono soggetti agli studi di settore, secondo quanto precisato <b>dal direttore dell'Agenzia delle Entrate</b> con provvedimento del 22 dicembre 2011 (n. 185820/2011). <b>(Nuovi minimi)</b></p>	<p>Manovra 2011 (art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011).</p>	<p>Imposte dirette</p>	<p>1° gennaio 2012 <b>(NOVITÀ)</b></p>	<p>I ricavi ed i compensi relativi al reddito oggetto del presente regime <b>non sono assoggettati a ritenuta d'acconto</b> da parte del sostituto d'imposta. A tal fine, i contribuenti rilasciano <b>un'apposita dichiarazione</b>, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.</p>



**IPOSTESI N. 17 - NECESSARIA PUBBLICAZIONE IN G.U. DEGLI STUDI DI SETTORE E DI OGNI LORO INTEGRAZIONE**

<b>IPOSTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>INFORMATIVA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>GIURISPRUDENZA</b>
A partire dall'anno 2012, gli <b>studi di settore devono essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre del periodo d'imposta</b> nel quale entrano in vigore. Eventuali integrazioni, indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, devono essere pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Manovra 2011 (art. 23, comma 28, lett. a, D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111/2011).</li> <li>- Art. 1, comma 1-bis, D.P.R. n. 195 del 31 maggio 1999, inserito dalla manovra 2011 (art. 23 D.L. n. 98/2011) ed ulteriormente modificato dalla Manovra bis 2011 (art. 2, comma 35, D.L. n. 138/2011, convertito dalla Legge n. 148/2011)</li> </ul>	Con quattro distinti decreti (uno ciascuno per i quattro diversi comparti: attività professionali, manifatture, servizi, commercio) pubblicati nella Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2011 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approvato 69 studi settore applicabili nel periodo d'imposta 2011.	13 agosto 2011	In caso di accertamento standardizzato, il divieto, previsto dallo Statuto del contribuente, di richiedere al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria non esclude il potere della stessa di chiedere documenti ed informazioni non in suo possesso o in possesso di altre amministrazioni pubbliche ( <b>Cass., Sez. Trib., sent. 13289 del 21 dicembre 2010</b> ).

**IPOSTESI N. 18 - STUDI DI SETTORE: DA STRUMENTI DI ACCERTAMENTO AD INDICATORI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>INFORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
Gli studi di settore hanno cambiato pelle. Si sono, infatti, trasformati da strumento di accertamento vero e proprio in importanti <b>indicatori</b> utili ai fini delle <b>analisi del rischio di evasione</b> e di <b>selezione delle posizioni</b> da sottoporre a verifica.	Dell'avvenuta mutazione del principale strumento di accertamento di ricavi e compensi delle piccole imprese e dei lavoratori autonomi ne fornisce ampia notizia la relazione del gruppo di lavoro "Economia sommersa" presieduto dal Presidente Istat Enrico Giovannini, nell'estate 2011.	Imposte dirette ed IVA	1° gennaio 2011	Ulteriori strumenti di controllo nei confronti dei soggetti cui si applicano gli studi di settore: 1) <b>controllo sulla veridicità dei dati</b> dichiarati mediante accessi brevi programmati o in sede di verifica; 2) <b>ricostruzione induttiva dei ricavi e compensi</b> di soggetti congrui ma "appiattiti" alle risultanze di Gericò; 3) <b>controlli specifici sui soggetti congrui</b> ma destinatari di comunicazione di anomalia.

**IPOSTESI N. 19 - STUDI DI SETTORE E PRESUNZIONI SEMPLICI**

<b>IPOSTESI</b>	<b>GIURISPRUDENZA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore costituisce un sistema di <b>presunzioni semplici</b> , la cui gravità, precisione e concordanza non è ex legge determinata in relazione ai soli stan-	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) Corte di Cassazione - Sez. Unite - sentenze nn. 26635 - 26636 - 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009.</li> <li>2) Ultimamente, Cassazione - Sez. Trib. - ordinanza n. 10778 del 16 maggio</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	<b>DA SEMPRE</b>	L' <b>esito del contraddittorio</b> , essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standards alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motiva-

<b>IPOTESI</b>	<b>GIURISPRUDENZA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
dards in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento.	2011 - e sentenza n. 29185 del 27 dicembre 2011.			zione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese.

**IPOTESI N. 20 - TEMPI E MODALITÀ DI APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE**

<b>IPOTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>NOTE</b>
Con i regolamenti previsti dall'art. 3, comma 136, della Legge n. 662 del 23 dicembre 1996, sono disciplinati i <b>tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore</b> , anche in deroga al comma 10 del presente articolo ed al comma 125 dell'art. 3 della Legge n. 662 del 1996.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Art. 10, comma 9, della Legge n. 146 dell'8 maggio 1998.</li> <li>- Comma così sostituito dall'art. 21, comma 4, Legge n. 448 del 23 dicembre 1998.</li> </ul>	Imposte dirette ed IVA	1° gennaio 1999	In caso di <b>accertamento standardizzato</b> , il divieto, previsto dallo Statuto del contribuente, di richiedere al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria non esclude il potere della stessa di chiedere documenti ed informazioni non in suo possesso o in possesso di altre amministrazioni pubbliche ( <b>Cass., Sez. Trib., sent. 13289 del 21/12/2010</b> ).

**IPOTESI N. 21 - TERMINI DI DECADENZA ACCERTAMENTO**

<b>IPOTESI</b>	<b>NORMATIVA</b>	<b>IMPOSTA</b>	<b>DECORRENZA</b>	<b>GIURISPRUDENZA</b>
I <b>termini di decadenza dell'accertamento</b> imposte dirette ed IVA, relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa l'infrazione per il quale, alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, erano ancora pendenti i termini indicati in presenza di notizia di reato tributario, sono raddoppiati.	Art. 37, commi da 24 a 26, D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006.	Imposte dirette ed IVA	4 luglio 2006  Circolare Agenzia delle Entrate n. 54/E del 23 dicembre 2009.	Corte Costituzionale, sentenza n. 247 del 20 luglio 2011