

# La circolare 8/E dell'Agenzia delle Entrate interviene sull'iperproduzione normativa Studi di settore, cantiere aperto Possono essere integrati sulla base degli andamenti economici

DI FRANCESCO FALLIACARA \*

La circolare n. 8/E del 2012 ci consente di fare il punto sulle novità in materia di studi di settore introdotte dalle varie manovre 2011 e 2012. Volendo individuare un fil rouge che unisce tutti questi provvedimenti, lo stesso è rintracciabile nella crescente importanza che agli stessi studi viene attribuita per l'azione di accertamento e tax compliance. Il DL 98/2011 interviene in tema di sanzioni applicabili in materia di studi di settore, prevedendo:

- L'applicazione della sanzione massima di € 2.065 in caso di omessa presentazione del modello degli studi. Tale sanzione si applicherà solo ai contribuenti che, avendo omesso la compilazione, non vi provvedano successivamente o con una dichiarazione integrativa o su espresso invito dell'Agenzia. Come chiarito nella circolare, la sanzione si applica dal 6/7/2011 e quindi, in linea di massima, a chi ha omesso lo studio da allegare all'Unico 2011, principio assolutamente condivisibile alla luce dell'art. 3 del D.Lgs. 471/97.

- La possibilità per gli uffici di effettuare l'accertamento induttivo, nei confronti dei contribuenti che omettono i dati nei modelli o che presentano una comunicazione infedele o inapplicabilità di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non veritiere. Ricordiamo che la previsione gode della franchigia di più del 10% di differenza tra reddito dichiarato e reddito accertabile in base agli studi di settore correttamente applicati. La disposizione è stata rivisitata e sostituita dall'art. 8 del DL16/2012. Quest'ultimo consente l'accertamento induttivo in caso di omessa presentazione del

modello, di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, e di infedele compilazione dello studio che determini una differenza tra ricavi stimati in base ai dati dichiarati e ricavi stimati sui dati controllati siano superiori al 15%, o comunque ad euro 50.000. Pertanto la disposizione del DL 98/2011 ha trovato applicazione solo agli accertamenti notificati fino al 2 marzo 2012. La circolare 8 ha chiarito la natura procedimentale della norma, quindi la sua applicabilità a tutte le annualità ancora aperte. Ne consegue che probabilmente anche la successiva novella di cui al DL 16/2012 verrà interpretata alla stessa stregua. Sul punto va sinceramente apprezzata l'esortazione degli estensori della circolare ad applicare la norma solo per gli accertamenti relativi al 2010 "alla luce dei principi di trasparenza e di collaborazione cui sono improntati i rapporti tra Amministrazione e contribuenti".

- Innalzamento al 50% della sanzione minima e massima prevista nelle ipotesi di rettifiche delle dichiarazioni in base ad accertamento da studi di settore, applicabile ai contribuenti che omettono la presentazione del modello anche a seguito di invito dell'Agenzia. Anche tale sanzione si applica al solo superamento della franchigia del 10% e comunque per le violazioni commesse dal 6 luglio 2011. La circolare, pur ribadendone il carattere facoltativo, sottolinea la possibilità per gli uffici di inviare inviti che non hanno l'effetto di precludere la possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa, in ravvedimento operoso (ove nei termini), che contenga il modello omesso o che ne modifichi i dati errati, con ciò escludendo l'applicazione della sanzione maggiorata. Tale integrazione dovrebbe inibire anche la possibilità di accertamento induttivo, anche se sul punto la circolare non è chiarificatrice.

La circ. 8 sembra limitare molto gli effetti dell'abrogazione di cui alla lett. d) dell'art. 23, dell'obbligo per gli uffici di indicare nelle motivazioni dell'atto di accertamento le ragioni per cui venivano disattese le risultanze degli studi di settore per i contribuenti congrui. Infatti, contiene l'invito agli uffici ad una particolare cautela nel controllo di tali soggetti, lasciando intendere che l'accertamento dovrà fondarsi su elementi importanti legati alla non normalità o non coerenza o alla falsità dei dati, e che di tali obiettivi elementi vada dato ampio risalto nell'avviso stesso.

Le disposizioni in commento sono intervenute sul tema delle limitazioni dell'accertamento analitico-induttivo per i soggetti congrui. Per maggiore chiarezza:

- 1) Annualità fino al 2010:
  - a. Normativa originaria: l'accertamento analitico induttivo poteva essere effettuato se l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo, fosse superiore nell'anno accertato
    - al 40% dell'ammontare dei ricavi dichiarati
    - o in valore assoluto, a 50.000€.
  - b. DL 138/2011: la limitazione opera solo se il contribuente è congruo per l'anno accertato e nel precedente. Tale disposizione, per l'Agenzia avente natura procedimentale, presuppone non solo la congruità ma anche la normalità in relazione agli indicatori di normalità economica.
  - 2) Annualità dal 2011: le norme sono state sostituite dal DL 201/2011 con una nuova previsione

**Rendiconto di gestione 2011  
Convocazione assemblea iscritti**

L'assemblea generale degli iscritti dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma per l'esame del Rendiconto della gestione 2011 è prevista per il giorno 20 Aprile 2012, alle ore 9.00, in prima convocazione e per il giorno 23 Aprile 2012, alle ore 12.00, in seconda convocazione, presso la sede dell'Ordine di Roma (Piazzale delle Belle Arti n.2).  
L'Assemblea si svolgerà secondo quanto previsto dal D.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 e dal Regolamento approvato dal Consiglio dell'Ordine di Roma in data 5 marzo 2012, pubblicato sul sito internet [www.odcec.roma.it](http://www.odcec.roma.it) e disponibile presso la sede dell'Ordine.

ne per i contribuenti che:

- a. abbiano compilato il modello degli studi corretto
- b. risultino congrui anche per adeguamento, e coerenti
- c. non siano soggetti a cause di esclusione o inapplicabilità

Per tali contribuenti, oltre a non potersi procedere ad accertamento analitico-induttivo, è previsto l'innalzamento della franchigia per la determinazione sintetica del reddito a 1/3 e la riduzione di un anno nei termini di accertamento.

Di contro, i contribuenti "non virtuosi" saranno soggetti a particolari controlli, specificatamente fondati sui controlli bancari.

In conclusione non possiamo che rimarcare come, anche in materia di studi di settore, la produzione



Pagina a cura  
**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

Tel. 06/367211 Fax 06/36721220 - [ufficiostampa@odcec.roma.it](mailto:ufficiostampa@odcec.roma.it)

## Software redditionometro

A fine giugno è previsto l'arrivo della versione definitiva del software per il calcolo del reddito sintetico col cosiddetto «redditionometro».

A comunicarlo è l'Agenzia delle Entrate che precisa che il rilascio avverrà presumibilmente verso fine giugno, dopo la scadenza del versamento del saldo delle imposte senza maggiorazioni e a ridosso dell'ulteriore scadenza del versamento con la maggiorazione del 0,40%.

E' facile ipotizzare un nuovo ingorgo a ridosso delle scadenze, con un aggravio delle difficoltà operative dei commercialisti, ancora una volta costretti a lavorare in emergenza.

## I CHIARIMENTI DELL'INPS PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PREVIDENZIALE

### Retribuzioni convenzionali 2012 per lavoratori all'estero

DI LORENZO DI PACE, ANDREA COSTA  
E FRANCESCO DELLA FALCONI\*

Con la Circolare n. 40 del 2012 l'Inps ha fornito le proprie istruzioni operative in merito all'utilizzo delle retribuzioni convenzionali per la determinazione dei contributi dovuti nel 2012 a favore dei lavoratori operanti all'estero.

Rispetto alle circolari emanate dall'Istituto negli anni precedenti, occorre rilevare come venga chiarito che la determinazione della base imponibile previdenziale su base convenzionale deve essere adottata, qualora ricorrano le condizioni previste dalla normativa di riferimento, non solo per i cittadini italiani e comunitari assunti in Italia ed operanti all'estero in Paesi extracomunitari, ma anche per i lavoratori extra Ue. La tutela dei lavoratori extracomunitari è accordata, in ossequio al principio di parità di trattamento, a condizione che si trovino in una delle seguenti condizioni:

- siano in possesso di un permesso di soggiorno CE per soggiornanti di lungo periodo;
- siano privi dello status di "soggiornanti di lungo periodo", ma risultino in possesso di

regolare titolo di soggiorno e di contratto di lavoro.

Per quanto attiene al campo di applicazione, il provvedimento conferma l'orientamento seguito dall'Istituto di determinare il carico contributivo sulla base delle retribuzioni convenzionali esclusivamente nell'ipotesi di invio di lavoratori dipendenti in Paesi non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale, ovvero in Paesi convenzionati con l'Italia, ma con riferimento alle sole assicurazioni obbligatorie non contemplate negli accordi.

Al riguardo, occorre però evidenziare come tale impostazione non trovi conforto nella dottrina maggioritaria e, soprattutto, in un recente fiore giurisprudenziale che al contrario, in ossequio al principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e contributive introdotta dalla L. 622/96 e dal D. Lgs. 314/97, ritiene che, laddove ricorrano le condizioni stabilite dall'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, la determinazione del debito tributario nonché di quello assistenziale e previdenziale debba avvenire, sempre e comunque sulla base delle retribuzioni convenzionali, indipendentemente dallo Stato estero presso cui viene svolta l'attività lavorativa, nonché

dalla circostanza che con lo stesso sia in vigore o meno un accordo di sicurezza sociale.

Con riferimento poi alle modalità applicative, anche in considerazione della ritardo emanazione del D.M. di determinazione delle retribuzioni convenzionali per il 2012, è previsto che i datori di lavoro che abbiano operato in difformità delle istruzioni impartite con la circolare in commento nei mesi di gennaio e febbraio 2012 possano procedere alla regolarizzazione senza aggravio di oneri aggiuntivi.

Nello specifico, l'Istituto chiarisce che la regolarizzazione debba essere effettuata entro il 16 giugno p.v.; nel compilare il modello UNIFORMENS i datori di lavoro dovranno:
 

- calcolare la differenza tra le retribuzioni imponibili in vigore al 1.1.2012 e quelle assoggettate a contribuzione per lo stesso mese;
- portare in aumento delle retribuzioni imponibili del mese in cui è effettuata la regolarizzazione le differenze, da riportare nell'elemento "Imponibile" di "Dati Retributivi" di "Denuncia Individuale", calcolando i contributi dovuti sui totali ottenuti.

\*Commissione Diritto del Lavoro dell'Odcec di Roma