

ACCERTAMENTO

Studi di settore: “multiattività” scorciatoia per l'esclusione

di Luca Caramaschi

Con il **decreto datato 11 febbraio 2008** il Ministero dell'economia segna una svolta nella gestione degli **studi di settore** con riferimento ai contribuenti che esercitano più attività (soggetti definiti “**multiattività**”), abrogando in un'ottica di semplificazione tutte le disposizioni che fino ad allora avevano regolato tale fenomeno.

In particolare vengono abbandonati sia il **modello M “Annotazione separata – composizione dei ricavi”**, nel quale andavano indicati ricavi relativi alle diverse attività esercitate ovvero riconducibili alle diverse unità di produzione o di vendita, sia il **modello N “Annotazione separata – dati contabili e del personale a destinazione promiscua”** nel quale andavano evidenziati i dati del personale e quelli contabili che non era possibile ripartire tra le diverse attività esercitate ovvero tra unità di produzione o di vendita, ovvero quelli contabili e del personale direttamente afferenti che non era possibile indicare nei modelli relativi ai singoli studi di settore. Il tutto doveva poi condurre all'applicazione dello specifico **software “Gerico Annotazione Separata”**, che assumeva natura “**sperimentale**” nel senso che le indicazioni relative a congruità, coerenza e normalità economica potevano essere utilizzate unicamente per la formulazione dei criteri di selezione per l'attività di accertamento.

Semplificazioni, dunque, che vengono ben spiegate dall'Agenzia delle entrate con la **circolare n. 31/E del 1° aprile 2008**, che ancora oggi conserva piena validità.

Fino al 2006 l'obbligo di separazione dei ricavi sussisteva solo a condizione che per tutte le attività esercitate dal contribuente trovassero applicazione gli **studi di settore**. Era sufficiente la presenza anche di una sola attività soggetta a **parametri** (non marginale) che non era più necessario procedere alla **separazione** dei ricavi in quanto al contribuente risultava applicabile lo strumento parametrico in relazione al complesso delle attività esercitate.

Con le disposizioni decorrenti dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2007, invece, l'obbligo di **separazione** dei ricavi permane anche in presenza di attività da parametri (non marginali), in quanto lo stesso è previsto quando per almeno una delle attività svolte trovano applicazione gli **studi di settore**.

Precisa la circolare n.31/E/2008 che per quanto attiene alle concrete modalità di **annotazione separata** dei ricavi, il contribuente può utilizzare il metodo ritenuto più idoneo (codici causali, registri sezionali, schede extracontabili, ecc.).

Al fine di operare la **separazione** dei ricavi è presente all'interno di ogni singolo **studio di**

settore una sezione specifica dedicata a tale scopo e che di seguito si riporta.

Imprese multiattività	1	Prevalente				Studio di settore (1)				Ricavi (1)				,00	
			Studio di settore (2)		Ricavi (2)		Studio di settore (3)		Ricavi (3)		Studio di settore (4)		Ricavi (4)		
	2	Secondarie												,00	
	3	Altre attività soggette a studi												Ricavi	,00
	4	Altre attività non soggette a studi												Ricavi	,00
5	Aggi o ricavi fissi												Ricavi	,00	

L'attuale regola da seguire è quella per la quale, in presenza di più attività svolte, trova applicazione lo **studio di settore** relativo alla "**attività prevalente**", da intendere come "*quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi*". Particolari criteri poi sono dettati dalla citata circolare n. 31/E/2008, per individuare "l'attività prevalente": i contribuenti che esercitano più attività d'impresa devono preliminarmente valutare se due o più delle attività esercitate sono comprese nello stesso **studio di settore**; in tale ipotesi, ai fini della determinazione dell'attività prevalente, si devono sommare i ricavi provenienti dalle attività che, seppur contraddistinte da diversi **codici d'attività**, rientrano nel campo di applicazione del medesimo studio di settore.

Il documento di prassi in commento poi fornisce esemplificazioni utili a comprendere le diverse situazioni che possono scaturire dalla compilazione del prospetto indicato in precedenza.

Gli esempi della circolare n. 31/E/2008

Caso 1		prevalenti le attività comprese nello studio A	Il contribuente applicherà lo studio A e compilerà il relativo modello, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata
• attività X (studio A)	100.000 (20%)		
• attività Y (studio A)	200.000 (40%)		
• attività Z (studio B)	200.000 (40%)		
Caso 2		prevalenti le attività comprese nello studio A	Il contribuente applicherà lo studio A e compilerà il relativo modello, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata
- attività X (studio A)	200.000 (20%)		
- attività Y (studio A)	550.000 (55%)		
- attività Z (parametri)	250.000 (25%)		

Caso 3		prevalenti le attività comprese nello studio B	Il contribuente applicherà lo studio B e compilerà il relativo modello, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata
attività X (studio A) (20%)	300.000		
attività Y (studio B) (50%)	750.000		
attività Z (parametri) (30%)	450.000		
Caso 4		prevalenti le attività da parametri	Nella fattispecie il contribuente applicherà i parametri
attività X (studio A) (40%)	800.000		
attività Y (studio B) (10%)	200.000		
attività Z (parametri) (50%)	1.000.000		

In presenza di più attività svolte dal medesimo contribuente, quindi, la nuova disciplina conduce sempre e comunque all'applicazione di un unico **studio di settore** (o dei parametri se l'attività **prevalente** è soggetta a tale strumento) in relazione ai dati riferiti all'intera attività d'impresa esercitata. Tuttavia, e qui arriva l'indicazione importante, i risultati che emergeranno dal *software* Ge.ri.co (o dal Ricavometro) potranno essere utilizzati con differenti finalità a seconda del **rapporto** esistente tra:

1. l'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati;
2. l'ammontare dei ricavi riferito alle attività non prevalenti.

Solo se i ricavi riferiti alle attività non prevalenti rimangono sotto una determinata soglia dei ricavi complessivi, le risultanze di Ge.ri.co potranno essere utilizzate direttamente per l'accertamento tramite gli **studi di settore**; al contrario, se i ricavi riferiti alle attività non prevalenti si attestano al di sopra della predetta soglia dei ricavi complessivi, le **risultanze di Ge.ri.co** avranno una mera funzione "**segnaletica**" nel senso che potranno essere utilizzate esclusivamente ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie (con effetti che, sotto questo profilo, sono del tutto analoghi alla "**sperimentalità**" descritta in precedenza).

In relazione alla misura di tale **soglia**, occorre segnalare che il D.M. 11.02.2008 ha stabilito a regime una percentuale pari al 30% decorrente dal periodo d'imposta 2008 e valida ancora

oggi (va ricordato che, per il solo periodo d'imposta 2007 tale percentuale fu stabilita nella misura del 20%).

Applicando le regole sopra evidenziate, con riferimento agli esempi formulati in precedenza, si osserva che la diretta utilizzazione dei risultati derivanti dall'applicazione degli **studi di settore** risulterà quindi possibile solo nel Caso 2, mentre per i Casi 1 e 3 varrà unicamente la possibilità di utilizzo come strumento di selezione.

Inoltre, con riferimento alle modalità di **accertamento** sopra evidenziate, vale la pena evidenziare l'apprezzabile considerazione fornita dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E/2008 in merito a tutte quelle situazioni in cui le attività **prevalenti** si attestano in prossimità della soglia indicata. In tal senso, è parso quanto mai opportuno il richiamo alla precedente circolare n. 5/E/2008 nella quale l'Agenzia, sconfessando l'**automatismo accertativo** in presenza di non congruità alle risultanze degli **studi di settore** afferma che *"Pertanto, qualora le risultanze degli studi di settore depongano per la non congruità della posizione del contribuente, ove la stessa sia caratterizzata dal conseguimento di ricavi per le attività non prevalenti pari o inferiori al 30 per cento di quelli complessivi, l'Ufficio dovrà tener conto di tale particolare situazione nella fase del contraddittorio con il contribuente. Stante il contestuale esercizio delle attività non prevalenti, la **stima** dei ricavi presunti, operata mediante lo **studio di settore** relativo alla o alle attività prevalenti, potrebbe infatti, in casi specifici, non cogliere adeguatamente la effettiva situazione del contribuente. Tale eventualità potrebbe verificarsi, ad esempio, laddove l'incidenza dei ricavi delle attività non prevalenti, su quelli complessivi, sia prossima alla soglia del 30 per cento, così come qualora le attività non prevalenti siano **disomogenee** rispetto a quelle considerate dallo studio di settore applicabile".*