Studi di settore: novità dell'estate 2007

la materia degli studi di settore, nell'ambito del più vasto settore dell'accertamento, è stata recentemente oggetto di polemiche e contrasti nell'ambito del Governo.

Facciamo una breve analisi

La materia degli studi di settore, nell'ambito del più vasto settore dell'accertamento, è stata recentissimamente oggetto di polemiche e contrasti, che hanno indotto l'Esecutivo a reimpostare alcuni indirizzi precedentemente assunti.
Non è comunque in discussione da parte di nessuno, sembra, l'opportunità di procedere a una vasta ed efficace «lotta all'evasione»: piuttosto, dato il carattere indefinito di tale massima, si tratterebbe di meglio inquadrare le modalità attraverso cui il potere pubblico può procedere, avendo ben presenti, però, le necessarie garanzie per i contribuenti.
Non può inoltre confondersi il contrasto all'evasione con l'incremento a qualunque costo della base imponibile per via legislativa, ottenuto, ad esempio, rimodulando le deduzioni e le detrazioni. Inoltre, occorre aver ben presente che tutti – Amministrazione, contribuenti e consulenti – beneficerebbero di un riguadagnato rapporto di fiducia reciproca e della stabilità delle disposizioni fiscali.
Presa coscienza del dato percentuale, abbastanza impressionante, del settore del «sommerso» italiano, occorre ora indagare sulle motivazioni di tale situazione, e ciò risulta imprescindibile se veramente si intende colpire il fenomeno alla radice, e non solamente per i suoi sintomi manifesti.
Era quindi abbastanza prevedibile che, come è successo, cogliendo l'occasione costituita dalla presentazione dei risultati dell'analisi sull'IRES compiuta, con le relative proposte «correttive», dalla Commissione «Biasco», i rappresentanti dell'Esecutivo condividessero l'intenzione di procedere a un abbassamento delle aliquote dell'imposizione societaria, oltre che alla formulazione di una serie di «rassicuranti» precisazioni sull'applicazione degli studi di settore, dei quali è ribadito il carattere di elementi presuntivi utilizzabili in sede accertativa, e non di nuova *«minimum tax»*.

1 Gli «studi» potenziati del 2006 - 2007

L'art. 1, co. 13, della L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), ha inserito nella L. 146/1998, dopo l'art. 10, un nuovo art. 10-*bis*, a norma del quale gli studi di settore sono soggetti a revisione, al massimo, ogni tre anni dalla data di entrata in vigore del singolo studio o da quella dell'ultima revisione, sentito il parere della commissione di esperti di cui all'art. 10, co. 7, della legge.

È inoltre disposto che, nella revisione degli studi - programmata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno -, si deve tener conto anche dei dati e delle statistiche ufficiali, quali quelli di contabilità nazionale, per mantenere, nel medio periodo, la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica di riferimento.

L'elaborazione e la revisione degli studi di settore deve procedere considerando anche i *«valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico»* ***(1)***.

È poi previsto che, *«fino alla elaborazione e revisione degli studi di settore (…), che tengono conto degli indicatori di coerenza…»* introdotti dalla Finanziaria 2007, *«…con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, ai sensi dell'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195, si tiene altresì conto di specifici indicatori di normalità economica, idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente*

attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta».

Con il «maxi-emendamento» governativo di fine anno, il testo definitivo della Finanziaria ha richiesto, per i menzionati indicatori di normalità economica, il requisito della *«significativa rilevanza»*.

Ai fini dell'approvazione degli studi, *«non si applica la disposizione di cui all'articolo 10, comma 7, secondo periodo, della legge 8 maggio 1998, n. 146»* ***(2)***.

Si applicano, però, *«le disposizioni di cui al comma 4-bis dell'articolo 10 della medesima legge»*, ovvero le nuove previsioni – introdotte dalla stessa Finanziaria 2007 – sulla «franchigia» per gli accertamenti in caso di congruità ***(3)***.

2 Le precisazioni di *«Telefisco»*

A proposito degli indicatori, che saranno «trasfusi» nel *software* GERICO 2007, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, nel corso della videoconferenza *«Telefisco 2007»* (con considerazioni poi trasfuse nella circolare 14.2.2007, n. 11/E), che ambedue le tipologie di indicatori (*ex* art. 10-*bis*, co. 2, L. 146/1998, come introdotto dall'art. 1, co. 13, L. 296/2006, ed *ex* art. 1, co. 14, L. 296/2006), incideranno direttamente sul risultato derivante dall'applicazione degli studi di settore effettuato dal *software*, *«nel senso che una eventuale "incoerenza" ad uno o più indicatori comporterà una maggiore stima del ricavo o compenso»*.

Sia il ricavo «minimo» che quello «puntuale» saranno quindi maggiorati in relazione alle ipotesi di incoerenza agli indici di normalità economica previsti dal comma 14; si avrà comunque un solo livello di adeguamento, e il soggetto risulterà «non congruo» «*…nel caso in cui i ricavi o compensi dichiarati risultino inferiori ai valori stimati dallo studio di settore, tenendo conto anche dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei predetti indicatori»*.

3 Le ulteriori innovazioni introdotte

Un'ulteriore estensione dell'ambito applicativo degli studi emerge considerando:

- la soppressione del vincolo che limitava gli accertamenti ai contribuenti con periodo d'imposta pari a 12 mesi (già contenuto nell'art. 10, co. 1, L. 146/1998) ***(4)***;
- dall'inserimento della previsione secondo la quale gli accertamenti analitico-induttivi sono effettuabili, semplicemente, *«qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi»*.

Quest'ultima previsione trasforma sostanzialmente gli «studi» in fonti d'innesco per l'attività di accertamento, ma non incide sull'utilizzabilità dello strumento nell'ambito di tale attività, già sancita dalle norme e dalle procedure dell'Amministrazione.

4 Le precisazioni del Governo

Le primissime informazioni sul nuovo regime degli «studi» rese dall'Esecutivo sono quelle contenute nella risposta (resa dal sottosegretario Mario Lettieri) all'interrogazione parlamentare n. 5-00555 del 17.1.2007 (on. Leo).

Riprendendo un parere reso dall'Agenzia delle Entrate, è stato in tale sede puntualizzato che *«la modifica normativa intervenuta non è tale da modificare sostanzialmente l'assetto legislativo precedente, né le posizioni già assunte dall'Amministrazione finanziaria con le circolari n. 58/E del 27 giugno 2002 e n. 48/E del 26 agosto 2003»*.

«In particolare, con la circolare n. 58/E del 2002, l'Agenzia delle entrate ha affermato che la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore va ricercata nell'intero procedimento di approvazione dei singoli studi. Gli elementi che sono alla base della stima dei ricavi o compensi da studi di settore sono il frutto di una specifica attività di analisi che prevede la fattiva collaborazione delle Associazioni di categoria interessate, che forniscono elementi di valutazione e conoscenza alla commissione di esperti, che esprime il parere previsto dall'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, prima del decreto di approvazione ministeriale».

Ciò comporta, secondo l'Agenzia e il Governo, che *«la procedura di elaborazione degli studi di settore garantisce affidabilità, obiettività e trasparenza al ragionamento presuntivo, ma non priva il contribuente della possibilità di fornire la prova contraria adducendo argomentazioni tali da dimostrare la non attendibilità del risultato dell'applicazione dello studio in relazione alla specifica situazione oggetto di controllo»*.

La trasparenza del procedimento di elaborazione degli studi è garantita, secondo l'Agenzia delle Entrate, dalla pubblicazione delle note tecniche e metodologiche nella Gazzetta Ufficiale in occasione dell'approvazione dei singoli «studi».

Inoltre, sempre richiamando la propria prassi interpretativa, l'Agenzia ha affermato che i gravi scostamenti non si possono considerare esistenti solo in presenza di elevate differenze tra ricavi dichiarati e quelli determinati in base agli studi di settore, ma anche di scostamenti di modesta entità, i quali possono comunque essere ritenuti gravi se emergenti dall'applicazione *«di un metodo rigoroso e di un quadro normativo che assicura condizioni di garanzia tali da mettere il contribuente al riparo dalla anomala applicazione degli studi di settore»*.

La circolare 48/E/2003 aveva altresì puntualizzato che, in base all'art. 62-sexies, D.L. 331/1993, *«costituisce presunzione grave, precisa e concordante su cui fondare l'accertamento in questione lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati, rispetto a quelli attribuibili al contribuente sulla base dello studio di settore approvato per la specifica attività svolta»*.

Sotto il profilo giurisprudenziale, secondo quanto evidenziato dall'Agenzia, non esiste un orientamento univoco da parte della Cassazione, ma la S.C. risulta aver «validato» in diverse sentenze l'utilizzo da parte dell'Amministrazione di *«strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale»*.

5 Il problema della prova

In tale situazione, *«può determinarsi una situazione probatoria che investe anche la quantità dei valori ottenuti sulla base delle presunzioni medesime»* ed il contribuente ha *«l'onere di attivarsi e di mostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni»*.

Dev'essere precisato che, come è stato ribadito di recente, anche su questo sito ***(5)***, l'accertamento da «studi» non causa in realtà alcuna inversione a carico del contribuente dell'onere probatorio, che invece compete alla parte che avanza la pretesa tributaria, ossia all'Amministrazione, anche se, evidentemente, la prevedibilità di un accertamento rispetto al quale difendersi, presumibilmente fino al contenzioso, con i connessi costi ed incertezze, è motivo sufficiente a determinare

l'«acquiescenza» di molti contribuenti, ossia l'adeguamento spontaneo rispetto alle risultanze degli studi rideterminati.

È infine rilevato dal Governo che la modifica legislativa introdotta Finanziaria 2007 *«non ha alterato la ratio che è posta alla base dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, in riferimento alle modalità di accertamento da studi di settore»*. Infatti, *«la possibilità di effettuare un accertamento da studi di settore sulla base del semplice scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati dagli studi stessi era già prevista dal comma 2 dello stesso articolo 10, ora abrogato dal decreto- legge 4 luglio 2006, n. 223»* ***(6)***.

6 Le successive precisazioni dell'Agenzia delle Entrate

La circolare 22.5.2007, n. 31/E, opera un chiaro distinguo tra gli indicatori previsti dalla Finanziaria 2007 (INE) e gli «indici di coerenza economica».

Secondo la pronuncia dell'Agenzia, questi ultimi continueranno ad essere alla base della valutazione sulla coerenza economica della situazione dichiarata, la quale, unitamente a quella relativa alla congruità dei ricavi o compensi, rappresenta il risultato dell'applicazione degli studi di settore alle singole attività economiche.

Anche l'utilizzo degli indici di coerenza economica rimane immutato, nel senso che le situazioni di incoerenza continuano a costituire criterio di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo *(7)*.

Gli INE, transitoriamente in vigore per gli «studi» approvati a decorrere dal 2006, e precisati dal D.M. 20.3.2007 (vedasi la seguente tabella) rappresentano un *«quid pluris»*, il cui impatto dovrebbe essere calibrato e messo a punto sulla situazione specifica dei contribuenti in sede di accertamento con adesione.

Indici di normalità economica (INE) – D.M. 20 marzo 2007	
Titolari di reddito d'impresa	**rapporto tra costi di disponibilità e valore dei beni mobili strumentali**
	rotazione del magazzino o durata delle scorte
	valore aggiunto per addetto
	redditività dei beni mobili strumentali
Contribuenti in annotazione separata	**valore aggiunto per addetto**
	redditività dei beni mobili strumentali
Titolari di reddito di lavoro autonomo	**rapporto tra ammortamenti e valore dei beni mobili strumentali**
	resa oraria per addetto o resa oraria del professionista

7 La marginalità economica

Gli INE possono essere «disattivati» in presenza di situazioni di «marginalità» economica, riconoscibili sulla base delle indicazioni della menzionata circolare 31/E/2007 e della successiva circolare 12.6.2007, n. 38/E (limiti dimensionali e organizzativi dell'impresa, arretratezza/inadeguatezza delle infrastrutture strumentali ed assenza di investimenti, assenza di spese per servizi esterni, modalità organizzative di vendita tradizionali ed estranee a sistemi di rete, ridotta articolazione del processo produttivo e bassa capacità di penetrazione sul mercato, limiti del mercato di riferimento, scarsa competitività dei prodotti/servizi erogati e/o non sufficiente capacità produttiva, debolezza rispetto ai canali di approvvigionamento, età avanzata del titolare, sfavorevole localizzazione territoriale, etc.)

(8).

8 I protocolli d'intesa del 2006

Nell'ambito del «protocollo d'intesa» stipulato il 14.12.2006 dai rappresentanti del Governo e quelli delle organizzazioni di categoria degli imprenditori rappresentate nel CNEL – Casartigiani, CNA, Confartigianato, Confcommercio e Confesercenti – i «contraenti» hanno concordato sulla validità degli studi di settore *«quale strumento per la valutazione dell'efficienza economica della gestione aziendale e di garanzia di equità»*, convenendo altresì sulla volontà di riequilibrare il prelievo fiscale e di *«favorire la realizzazione di una fiscalità premiale connessa all'efficienza produttiva e al miglioramento dei risultati gestionali anche con riferimento all'incremento del fattore lavoro»*.

In particolare, dal punto di vista dell'Esecutivo, ci si impegnava a:

- rafforzare i controlli e la repressione nei confronti degli evasori totali;
- procedere a un riesame e alla razionalizzazione dei regimi fiscali agevolativi;
- proporre alla Commissione «Biasco» ***(9)*** di considerare una possibile revisione del regime impositivo delle ristrutturazioni-riorganizzazioni aziendali;
- favorire la neutralità fiscale per i fenomeni di successione nella guida dell'impresa in ambito familiare;
- favorire la preventiva consultazione delle organizzazioni di categoria in sede di introduzione di nuovi adempimenti, prevedendo una successiva fase di sperimentazione e monitoraggio;
- valorizzare i principi dello *«Statuto del contribuente»*, con particolare riguardo a quello sull'efficacia temporale delle norme tributarie ***(10)***;
- monitorare, unitamente alle organizzazioni firmatarie del *«protocollo»*, il rispetto, da parte dell'A.F., di termini adeguati nel fornire i chiarimenti necessari all'applicazione delle nuove norme.

9 La mozione accolta al Senato il 26 giugno 2007

Nel corso della seduta pomeridiana del 26.6.2007, l'aula del Senato ha accolto una mozione di maggioranza nella quale – sostanzialmente fornendo risposta ad alcune prese di posizione delle categorie in sede pubblica (abbastanza clamorosa, quella del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti, che invitata a non adeguarsi ai nuovi «studi» integrati e revisionati) – erano richiamati lo spirito e la lettera dell'accordo di dicembre.

Tra le premesse, la mozione afferma che *«una politica fiscale rigorosa, che intenda attuare con determinazione la lotta all'evasione fiscale - azione necessaria per riportare equità nel sostegno del carico fiscale - impone un sistema di regole certe ed eque che non possono essere continuamente cambiate, ed un'amministrazione finanziaria efficiente che garantisca coerenza, prevedibilità ed equilibrio nei rapporti con il cittadino»*, e che *«gli studi di settore sono e devono rimanere uno strumento di ausilio e supporto per compiere le attività di controllo ed accertamento della regolarità delle dichiarazioni da parte dell'amministrazione finanziaria, in una logica che in modo inequivocabile respinge ogni forma di catastizzazione o di reintroduzione surrettizia della minimum tax»*.

Sono quindi «solennemente» riaffermati i principi della «certezza del diritto» tributario, dell'irretroattività e dell'esclusiva valenza degli «studi» quali strumenti funzionali all'accertamento, e non volti alla forfettizzazione dei redditi.

Il necessario aggiornamento e revisione degli stessi si deve fondare sulla raccolta sistematica di dati di carattere fiscale ed aziendale, così da garantirne l'adeguatezza alle trasformazioni strutturali dell'economia italiana, nel quadro di *«un confronto serio e trasparente con le associazioni di categoria»*.

È inoltre richiamato il DPEF 2007-2011, nel quale l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria era correlato ai risultati della lotta all'evasione e all'elusione.

In relazione agli INE, dei quali è sottolineata la finalità di contrastare i comportamenti fraudolenti di taluni contribuenti, è affermato nella mozione che, per i controlli sulle dichiarazioni del 2007, che saranno effettuati a partire dalla fine del 2008, si applicheranno, se più favorevoli ai contribuenti, gli studi revisionati.

Di tali innovazioni è quindi ribadito il carattere sperimentale, e la possibilità, per i contribuenti che non si siano adeguati in dichiarazione, di poter chiedere nell'eventuale contraddittorio dell'accertamento con adesione, l'applicazione dello studio più favorevole tra quello del 2006 e quello a regime.

Infine, la mozione impegna il Governo a:

- dare corso e attuazione agli obiettivi del DPEF 2007-2001 e a destinare in via prioritaria le maggiori entrate derivanti dalla lotta all'evasione fiscale, permanenti ed eccedenti gli obiettivi di risanamento, a riduzioni della pressione fiscale finalizzata al conseguimento degli obiettivi di sviluppo ed equità sociale;
- migliorare il rapporto di fiducia tra cittadini e A.F. attraverso l'approntamento di un sistema fiscale improntato al riconoscimento del primato dei diritti del cittadino contribuente, composto di regole più semplici e certe, di aliquote più adeguate e proporzionate;
- interpretare come sperimentale la disposizione della Finanziaria 2007 sugli INE, sui quali devono essere consultate le associazioni di categoria interessate e ai quali va restituita la funzione originaria di segnali di anomalia meritevoli di approfondimento;
- utilizzare gli INE in conformità allo spirito del protocollo d'intesa del dicembre 2006, senza alcun automatismo accertativo;
- prevedere, sentite le associazioni di categoria, l'emanazione di ulteriori istruzioni applicative per individuare criteri oggettivi al fine di meglio identificare le situazioni di marginalità economica;
- emanare direttive per una visibile e forte azione di informazione e formazione volta a migliorare il contraddittorio tra i contribuenti e gli uffici dell'Agenzia delle Entrate in materia di studi di settore;
- migliorare il rapporto di fiducia tra cittadini e A.F. attraverso uno scrupoloso rispetto dello Statuto del contribuente.

10 Il comunicato stampa del 28 giugno

Secondo il comunicato del Ministero dell'Economia diffuso il 28.6.2007, che ha fornito il sintetico resoconto di un incontro tra i rappresentanti del Governo e quelli delle categorie produttive, le parti hanno in tale sede ribadito la necessità di un confronto in relazione all'applicazione degli INE e dell'utilizzo prioritario del maggior gettito derivante dalla lotta all'evasione alla riduzione della pressione fiscale sulle famiglie e sulle imprese.

In particolare, sono state individuate da parte governativa le seguenti soluzioni:

- per il 2006 (dichiarazioni 2007), possibilità per i contribuenti di adeguarsi al livello minimo derivante dall'applicazione degli INE, se non inferiore al livello di congruità puntuale degli studi;
- per lo stesso periodo d'imposta, obbligo, per l'Agenzia delle Entrate, di motivare specificamente l'utilizzo degli INE, tenuto conto del fatto che su di esso non c'è stato il parere della commissione degli esperti;

- adozione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un'apposita procedura informatica per la gestione del contraddittorio;
- applicabilità della «franchigia» *ex* art. 10, co. 4-*bis*, L. 146/1998, per i contribuenti i cui ricavi rientrino nell'intervello di confidenza degli studi, se non sono inferiori al livello di congruità;
- inapplicabilità degli studi per le imprese del settore del «non profit».

11 Il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate

Dopo l'accoglimento della mozione di maggioranza, anche l'Agenzia delle Entrate ha emanato, nella forma del comunicato stampa pubblicato sui siti *Internet* ufficiali, un elenco aggiornato delle cause giustificative delle evitali situazioni «incongrue», con riferimento anche agli INE.

Le varie circostanze «esimenti» sono ripartite in tre categorie:

1. non normalità economica riferibile ai singoli indicatori;
2. marginalità economica;
3. altre condizioni particolari o specifiche che possono rendere non attendibili le risultanze degli studi.

L'elenco, meramente esemplificativo, comprende una serie di cause giustificative, riconducibili, tra l'altro:

1. nella «casistica» di cui al sup. punto 1:
- alla vendita di beni strumentali nel corso dell'anno;
- alla rilevanze degli ammortamenti anticipati e/o accelerati;
- alla rilevanza dei costi per beni in leasing;
- ai «consistenti approvvigionamenti» di beni in prospettiva di più vantaggiose condizioni di mercato;
- etc.;

2. nella casistica di cui al punto 2:
- all'età avanzata del contribuente;
- allo stato di salute del titolare;
- al carattere residuale dell'attività, in particolare se sono presenti altri redditi;
- alle dimensioni ridotte della struttura;
- etc.;
- nella casistica di cui al punto 3:
- ad ulteriori *«condizioni particolari»* o *«specifiche situazioni che hanno connotato l'esercizio di impresa (ad es., non normale revisione al ribasso dei prezzi di vendita imposti dalla concorrenza, lavori pubblici che hanno ridotto l'accessibilità al luogo di esercizio dell'attività, delocalizzazione delle attività produttive da parte del committente, etc.»*.

Tutte le cause giustificative possono essere indicate nel campo «annotazioni» del modello di comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore.

12 Il comunicato del 3 luglio

Un successivo incontro, avutosi il 2 luglio, tra i tecnici del Gabinetto del viceministro Visco e i rappresentanti delle categorie firmatarie del protocollo d'intesa sugli studi di settore ha puntualizzato i seguenti aspetti:

- adeguamento al livello minimo ? in considerazione del fatto che per la definizione degli indicatori di normalità economica è mancato il preventivo parere della Commissione degli esperti, sino alla revisione degli studi (e, quindi, al superamento del decreto del

20.3.2007) è ammesso l'adeguamento al livello minimo di ricavi derivante dall'applicazione degli indicatori medesimi, se non inferiore a quello di congruità puntuale previsto dagli studi;

- «supermotivazione» dell'accertamento ? la necessità di motivare eventuali accertamenti per la parte di ricavi scaturente dall'applicazione degli INE rimane, come onere, a carico degli uffici fiscali;
- valore aggiunto per addetto ? tale indicatore sintetico verrà superato in sede di revisione ordinaria degli studi con l'indicazione di intervalli di costi coerenti con l'attività svolta dall'impresa.

I punti dell'accordo che necessitano di traduzione normativa sono stati proposti come emendamenti al D.d.l. n. 1485, in discussione al Senato (*«Norme fiscali per l'ammortamento degli immobili ed in materia di rimborsi IVA per le automobili »*) ***(11)***.

13 La circolare 41/E/2007

La circolare 6.7.2007, n. 41/E, ha fornito le ultimissime precisazioni in materia di studi di settore, dopo tutti i passaggi sopra brevemente passati in rassegna, tra Governo e rappresentanti dei contribuenti.

Con specifico riferimento all'obbligo per gli uffici di fornire una motivazione specifica, la pronuncia dell'Agenzia puntualizza che detta motivazione, con l'evidenziazione di ulteriori elementi che possono avvalorare i maggiori importi contestati, dovrà riguardare la parte dei maggiori ricavi o compensi eccedenti l'ammontare derivante dall'applicazione della sola analisi della congruità.

Per quanto attiene alla «franchigia» per gli accertamenti introdotta dal nuovo co. 4-*bis* dell'art. 10 della L. 146/1998 ***(12)***, è osservato che il D.M. 20.3.2007 ha ridefinito il «livello di congruità» anche a tali fini.

Inoltre, la definizione dei nuovi criteri di riferimento ai fini dell'adeguamento in dichiarazione ai risultati degli studi di settore, richiede delle precisazioni in merito alla corretta applicazione della maggiorazione del 3% prevista dall'art. 2, comma 2-*bis* del D.P.R. n. 195/1999. Per il solo periodo d'imposta 2006, in particolare, la disposizione in esame (con la maggiorazione del 3%) troverà applicazione nei soli confronti di quei soggetti per i quali la stima dei maggiori ricavi o compensi non sia influenzata dagli INE.

La circolare precisa altresì che il D.P.C.M. 14.6.2007 ha previsto lo spostamento della scadenza per i versamenti relativi alla dichiarazione unificata annuale (*«Unico»*) al 18.6.2007. In base all'art. 1, comma 1 del D.P.C.M., i contribuenti potranno effettuare tali versamenti entro il 9.7.2007, senza alcuna maggiorazione, nonché tra il 10.7 e l'8.8.2007, con una maggiorazione dello 0,40% delle somme da versare, a titolo di interesse corrispettivo. La circolare sottolinea altresì che, come previsto nel comunicato del 3 luglio (sopra brevemente commentato), i prossimi studi di settore in evoluzione, previsti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14.2.2007, che entreranno in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2007, non saranno elaborati utilizzando l'indicatore *«valore aggiunto per addetto»*, il quale verrà sostituito con un altro indicatore.