

Avvisi di irregolarità per studi di settore: gli scostamenti del magazzino nel mirino del fisco

di Antonino & Attilio Romano

Pubblicato il 4 luglio 2008

Scostamenti delle rimanenze sotto tiro dell'Amministrazione finanziaria. In questi giorni migliaia di contribuenti stanno ricevendo le lettere che segnalano irregolarità nella compilazione degli studi di settore; fonti di stampa specializzata segnalano che il maggior numero di violazioni si riferisce a gravi e ripetute incoerenze nella gestione del magazzino, nonché differenze <insolite> tra le rimanenze di fine anno e le esistenze iniziali dell'anno successivo.

Indicatori di normalità economica: la rotazione delle scorte

Con riferimento al **periodo d'imposta 2006**, tra gli indicatori di normalità economica applicabili ai titolari di reddito d'impresa, è stato preso in considerazione l'indicatore di normalità economica di rotazione del magazzino ovvero l'indicatore "Durata delle scorte", di cui al decreto 20 marzo 2007, a seconda che lo studio preveda il primo ovvero il secondo quale indicatore di coerenza.

Come puntualizzato dalla **circolare ministeriale 22 maggio 2007, n. 31/E**, l'indicatore di normalità economica in questione entra in funzione alla duplice condizione che:

- risulti una grave incoerenza rispetto al relativo indicatore di coerenza (in particolare, l'indicatore "rotazione del magazzino" ovvero l'indicatore "Durata delle scorte" sia inferiore alla soglia minima di coerenza o, rispettivamente, superiore alla soglia massima di coerenza

derivante dall'applicazione dello studio di settore);

- risulti un valore delle "Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale" superiore al relativo valore delle "Esistenze iniziali".

Qualora si verificano le due condizioni sopra elencate, il costo del venduto viene aumentato di un importo pari all'incremento di magazzino.

Il nuovo valore di costo del venduto così ottenuto costituisce parametro di riferimento per una nuova applicazione dell'analisi della congruità e per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica.

I maggiori ricavi da normalità economica derivanti dall'indicatore relativo alla gestione del magazzino sono pari , per l'annualità 2006 , alla differenza tra

- il ricavo puntuale di riferimento derivante dall'applicazione dell'analisi della congruità con il nuovo valore di costo del venduto e

- il ricavo puntuale di riferimento di partenza, derivante dall'applicazione dell'analisi della congruità sulla base dei dati dichiarati dal contribuente.

Per completezza si segnala che, in tema di gestione del magazzino e rotazione delle scorte si registra, in alcuni casi per il **periodo d'imposta 2007**, una significativa innovazione rispetto alla versione approvata lo scorso anno.

Come osservato dalla stampa specializzata (1) la finalità di questo parametro consiste nel contrastare le infedeltà dichiarative dovute ad acquisti e/o vendite in nero o sotto fatturate, che si traducono in "endemic" incrementi di magazzino puramente fittizi.

L'indicatore "durate delle scorte" trova applicazione anche negli studi di settore in evoluzione per il 2007, con modalità in parte differenti rispetto a quelle stabilite con decreto del 20 marzo 2007, a causa dell'emanazione dei decreti 6 marzo 2008.

In primo luogo, ha precisato la **circolare ministeriale 29 maggio 2008, n. 44/E**, esso risultava alternativo rispetto all'analogo indicatore di normalità "rotazione del magazzino", a seconda che nell'analisi della coerenza venisse utilizzato l'uno o l'altro di tali indicatori per analizzare la gestione del magazzino.

L'indicatore in questione, una volta verificate le condizioni necessarie alla sua applicazione, agiva incrementando il costo del venduto di un importo pari all'incremento di magazzino registrato nel periodo d'imposta. Tale valore rettificato costituiva parametro di riferimento per l'applicazione della nuova analisi di congruità e per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica.

L'indicatore "durata delle scorte", applicabile invece con riferimento agli studi approvati con decreti del 6 marzo 2008 ed in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2007, confermando la precedente impostazione, trova applicazione al verificarsi delle seguenti due condizioni:

- il valore calcolato dell'indicatore "durata delle scorte" deve risultare superiore alla soglia massima ammissibile stabilita in base allo studio specifico, al cluster e alla distribuzione cui appartiene il soggetto;
- il valore delle "rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale" deve risultare superiore al relativo valore delle "esistenze iniziali".

A differenza di quanto previsto dal decreto del 20 marzo 2007, nel caso in cui entrambe le condizioni siano soddisfatte, lo studio calcola il livello massimo ammissibile di rimanenze finali coerente con una situazione di normalità economica.

In tal modo il costo del venduto viene aumentato di un importo pari alla differenza tra le rimanenze finali dichiarate ed il maggior valore tra quelli di seguito elencati:

- il valore "normale" delle rimanenze finali, individuato applicando la soglia di normalità massima consentita definita per l'indicatore "Durata delle scorte";
- l'ammontare delle esistenze iniziali dichiarate dal contribuente.

Al maggior costo del venduto così calcolato, quindi, viene applicato il coefficiente di regressione previsto nell'analisi di congruità, determinando in tal modo i maggiori importi richiesti ai fini IVA per effetto dell'applicazione della normalità economica.

I cd. <avvisi di irregolarità>

L'operazione lettere è uno degli aspetti di manutenzione degli studi di settore che, oltre alla revisione triennale, vede l'amministrazione impegnata ad aggiornare le proprie strategie per contrastare due fenomeni di "aggiramento" degli studi **(2)**. Infatti:

- d un lato, infatti, c'è il controllo della veridicità dati che i contribuenti dichiarano al Fisco,
- dall'altro il contrasto del fenomeno della manipolazione dei dati dichiarati per arrivare a

essere in ordine con gli studi.

Le lettere inviate nello scorso mese di giugno segnalano i casi più gravi relativi a situazioni di allarme che emergono anche dai dati che i contribuenti hanno dichiarato negli anni precedenti (in pratica nell'ultimo triennio).

Riportate le motivazioni delle anomalie riscontrate, l'avviso di irregolarità avverte il contribuente che, pur trattandosi di irregolarità che necessitano ulteriori approfondimenti, l'amministrazione finanziaria invita comunque a valutare con attenzione quanto contenuto nella missiva, soprattutto in vista della presentazione del prossimo modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta 2007 (UNICO 2008).

Nell'ambito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate - prosegue la lettera - è emerso che anomalie analoghe a quelle segnalate dipendono spesso dalla omessa o non corretta indicazione di alcuni dati determinanti per l'applicazione degli studi di settore finalizzata a ridurre l'ammontare dei ricavi stimati dagli studi medesimi per renderli <congrui> rispetto a quelli dichiarati.

Pertanto, parallelamente ai controlli nei confronti dei soggetti che risultano <non congrui> rispetto alle risultanze degli studi, l'Agenzia delle entrate ha recentemente avviato specifici controlli anche nei confronti di soggetti che, pur risultando <congrui> non presentano il modello di comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore.

Caso pratico e suggerimenti per il contribuente

Una delle situazioni per le quali scatta l'operazione <avvisi di irregolarità> è rappresentata, come osservato in precedenza, quando l'anagrafe tributaria riscontra valori di magazzino anomali; ad esempio, quando le rimanenze di fine periodo (2005) non coincidono con le esistenze all'inizio di quello successivo (2006).

Il contribuente raggiunto dalla comunicazione di irregolarità si chiede quale comportamento adottare in vista di eventuali controlli esperibili da parte dell'amministrazione finanziaria, ed in particolare verificare la necessità, o meno, di presentare dichiarazione integrativa per l'annualità esperibile di accertamento.

A tal proposito si osserva che la **circolare ministeriale 25 gennaio 2008 n. 6**, avverte gli uffici periferici che i funzionari delle entrate saranno impegnati nell'anno 2008, complessivamente per 60 ore nei controlli nei confronti di soggetti che presentano anomali indicatori di coerenza economica.

In particolare, tali ultimi controlli saranno rivolti nei confronti dei soggetti che, nelle informazioni indicate nel modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, hanno evidenziato incoerenze relative alla **gestione del magazzino**.

La circolare sottolinea che *"...l'esecuzione di tali controlli dovrà essere effettuata preferibilmente entro il prossimo termine di presentazione della dichiarazione (fissato al 30 settembre 2008) al fine di scongiurare il reiterare di comportamenti scorretti da parte dei contribuenti che hanno ricevuto preventive segnalazioni di anomalie da parte dell'Agenzia..."*.

Pertanto:

- se il controllo verrà effettuato, esso verrà espletato presumibilmente entro il 30 settembre 2008;
- appare decisiva, al fine di scongiurare nuovi ricevimenti di avvisi di irregolarità, una corretta compilazione, sia del quadro RF, che del prospetto studi di settore, dei valori riferiti a

rimanenze finali di un anno e rimanenze iniziali dell'anno successivo, evitando di commettere errori che determinino differenze tra le rimanenze finali di un anno (2006) e le rimanenze iniziali dell'esercizio successivo (2007).

Tale ultima considerazione emerge altresì dalla lettura delle anticipazioni di stampa **(3)** secondo cui l'invio delle lettere nell'anno 2008 riguarda un numero più limitato di casi rispetto all'anno scorso, quando erano state 113mila, e quindi circa 32mila in più.

La riduzione è giustificata anche dal fatto - a nostro parere - che i contribuenti che hanno ricevuto l'avviso l'anno scorso o si sono adeguati in dichiarazione (successiva) o hanno ricevuto (o stanno ricevendo) un avviso di accertamento.

Con il termine *"..si sono adeguati.."* riteniamo si intendono non solo i contribuenti che hanno dichiarato un risultato non congruo ed incoerente con gli studi di settore ed hanno proceduto a presentazione di dichiarazione integrativa per l'adeguamento a valori imposti da GERICO, ma anche i contribuenti che - raggiunti dall'avviso - hanno rimosso l'anomalia formale ininfluyente ai fini del raggiungimento dei parametri stabiliti dagli studi di settore (e dunque congrui e coerenti) in sede di dichiarazione del periodo d'imposta successivo (nella nostra ipotesi UNICO 2008 redditi 2007).

Tale interpretazione sembrerebbe sorretta anche da quanto riportato nell'ambito dell'avviso di irregolarità trasmesso dal fisco che avverte come *"...Pur trattandosi di una anomalia che necessita ulteriori approfondimenti (evidente effetto deterrente..) La invitiamo comunque a valutare con attenzione quanto di seguito riportato, soprattutto in vista della presentazione del prossimo modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta 2007 (UNICO 2008).."*

In questo senso, non appare necessaria la predisposizione della dichiarazione integrativa (UNICO 2007, redditi 2006) ove correggere il dato relativo al magazzino, al fine di <sanare> l'incongruenza del magazzino negli studi di settore per l'anno 2006.

Tuttavia, in via prudenziale, non è sconsigliabile comunque di presentare detta denuncia

integrativa, regolarizzando :

- sia il dato riguardante il modello di comunicazione concernete gli studi di settore,

- sia anche il quadro RF, del modello UNICO 2007 (redditi 2006), proprio in ragione di quanto previsto dal legislatore fiscale all'art. 92 comma 7 del TUIR, secondo cui le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono esistenze iniziali dell'anno successivo.

Attilio Romano

3 Luglio 2008

NOTE

(1) M. Scalia, Sulle scorte Unico meno rigido, "Il Sole 24 Ore" 6 giugno 2008.

(2) A. Criscione, Lettere mirate per gli studi di settore, "Il Sole 24 Ore" 28 maggio 2008.

(3) A. Criscione, Sugli studi 81 mila lettere : il magazzino è sotto tiro, "Il Sole 24 Ore", 5 giugno 2008.

