

## Studi di settore: gli indicatori di normalità

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 25 giugno 2009

come è noto, i nuovi 69 studi di settore, tengono conto degli specifici indicatori di normalità economica. In caso di incoerenza rispetto a tali indicatori, vengono determinati maggiori ricavi/compensi, che vengono sommati sia al valore puntuale che al valore minimo stimato dall'analisi di congruità dello studio di settore...

Come è noto, i nuovi 69 studi di settore, approvati con decreti del 23 dicembre 2008, tengono conto degli specifici indicatori di normalità economica previsti dall'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998.

In caso di incoerenza rispetto agli indicatori di normalità, vengono determinati maggiori ricavi/compensi, che vengono sommati sia al valore puntuale che al valore minimo stimato dall'analisi di congruità dello studio di settore.

In definitiva, il contribuente dovrà confrontare i propri ricavi/compensi dichiarati con quelli risultanti dall'applicazione della tradizionale analisi della congruità e della nuova analisi di normalità economica. La procedura GE.RI.CO. 2009 evidenzierà la "congruità" rispetto ai risultati dello studio qualora il soggetto dichiarerà ricavi o compensi di ammontare pari o superiore al valore puntuale calcolato sulla base degli studi di settore aumentato degli eventuali maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione della normalità economica.

### **Differenze rispetto agli indicatori di normalità economica previsti in via transitoria dall'art. 1, comma 14, della legge n. 296 del 2006**

Ancora una volta i tecnici ministeriali - nella circolare n. 29/2009 - si soffermano sulle profonde differenze esistenti tra gli "indicatori specifici di normalità economica", ora contemplati nei nuovi studi approvati per il periodo d'imposta 2008, e gli "indicatori di normalità economica" previsti in via transitoria dall'art. 1, comma 14, della legge n. 296 del 2006 ed approvati con il decreto ministeriale del 20 marzo 2007, i quali continuano a trovare applicazione per gli studi di settore già in vigore per il periodo d'imposta 2006 e che non sono stati oggetto di revisione nel 2007 e 2008.

Gli indicatori transitori, pur avendo finalità simili a quelle dei nuovi indicatori specifici, si differenziano da questi ultimi in quanto:

- sono i medesimi per tutti gli studi di settore del comparto delle imprese, da un lato, e delle professioni dall'altro (mentre i nuovi indicatori sono stati specificamente elaborati per ciascuno studio di settore);

- sono stati individuati con riferimento alla intera platea dei contribuenti esercenti le attività considerate dai singoli studi di settore (mentre i nuovi indicatori sono stati specificamente enucleati per ciascun gruppo omogeneo, spesso distinguendo, all'interno del gruppo, tra i soggetti con dipendenti e quelli senza dipendenti oppure in funzione del luogo di esercizio dell'attività).

Inoltre, i nuovi indicatori specifici, in quanto definiti in sede di elaborazione dei nuovi studi, formano parte integrante degli studi medesimi; al contrario, i precedenti indicatori, data la loro valenza transitoria, erano stati individuati per macrocategorie ed applicati indistintamente a tutti gli studi di settore.

## **I nuovi indicatori di normalità economica per gli studi relativi alle attività professionali**

Gli indicatori specifici di normalità economica presenti negli studi di settore riguardanti le attività professionali, approvati con il decreto 23 dicembre 2008, sono i seguenti:

- \* "Rendimento orario";
- \* "Incidenza delle altre componenti negative sui compensi";
- \* "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi";
- \* "Rapporto ammortamenti sul valore storico dei beni strumentali

mobili".

## **I nuovi indicatori di normalità economica per gli studi relativi alle attività d'impresa**

L'analisi della normalità economica utilizzata per gli studi di settore relativi alle attività d'impresa approvati con il decreto 23 dicembre 2008 prende in considerazione differenti indicatori di normalità economica, che possono variare da studio a studio in relazione alle specifiche particolarità che caratterizzano ognuno di essi.

Per la maggior parte dei nuovi studi in parola sono stati individuati i seguenti sei indicatori

di normalità economica, che possono trovare applicazione per le imprese:

1. “Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore storico degli stessi” (l’indicatore segnala i valori non normali riscontrati nei dati dichiarati ai fini dell’applicazione degli studi di settore prendendo in considerazione, tuttavia, unicamente il rapporto tra gli ammortamenti indicati ed il valore dichiarato dei beni strumentali mobili in proprietà. Cfr. paragrafo 2.3.4, lettera a) della circolare n. 31/E del 2007);

2. “Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore storico degli stessi”; tale indicatore verifica la coerenza tra i costi relativi a beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria ed il valore dei beni medesimi, quest’ultimo rappresentato dal costo storico dei beni stessi);

3. “Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria rispetto al valore storico degli stessi” (il nuovo indicatore di normalità relativo ai beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria si applica solo qualora, a fronte dell’indicazione di un valore positivo dei beni strumentali mobili acquisiti a nolo, non venga indicato alcun importo relativo al corrispondente costo. I maggiori ricavi da normalità economica, in tal caso, vengono determinati attribuendo il valore dichiarato dei beni strumentali acquisiti a nolo ai beni in proprietà e riapplicando la funzione di regressione con l’importo così rideterminato);

4. “Durata delle scorte”;

5. “Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi” (l’indicatore di normalità sull’incidenza del costo del venduto e di produzione dei servizi sui ricavi ha l’obiettivo di contrastare i fenomeni più marcati di manipolazione dei dati attinenti i costi variabili di produzione, quali quelli delle materie prime, delle merci, di produzione dei servizi, della consistenza del magazzino, e così via. Il meccanismo implementato prevede che, qualora risulti un valore negativo o, per alcuni studi, nullo dell’indicatore, al valore di “Costo del venduto e di produzione dei servizi” dichiarato venga sostituito un valore determinato dal sistema quale quello economicamente più plausibile, compatibilmente con gli altri dati dichiarati dal contribuente);

6. “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” (allo stato, all’interno della voce “Oneri diversi di gestione” utilizzata nel calcolo dello stesso, vanno computate anche “perdite su crediti” di natura commerciale o minusvalenze patrimoniali relative alla cessione di beni strumentali, elementi di costo non direttamente correlabili ai ricavi da congruità, presi in considerazione ai fini del calcolo citato indicatore. In presenza, quindi, di una eventuale segnalazione di non normalità del dato dichiarato il contribuente potrà, nel caso in specie, rimodulare il valore relativo al denominatore, depurandolo dei valori riferibili alle citate voci di natura finanziaria e straordinaria, e sterilizzare così gli effetti delle “perdite su crediti” di natura commerciale o minusvalenze patrimoniali relative alla cessione di beni strumentali sull’indicatore in argomento).

Sono altresì previsti specifici indicatori di normalità economica (ulteriori rispetto a quelli

sopra elencati) che trovano applicazione limitatamente ad uno o più dei nuovi studi di settore.

Rispetto a quelli utilizzati per il periodo d'imposta 2007, i nuovi indicatori presentano due novità essenziali:

a) la suddivisione dell'indicatore relativo all'incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali mobili in tre distinti indicatori, al fine di tener conto della diversa entità e natura delle variabili di costo da cui questi possono essere costituiti;

b) l'introduzione di un nuovo indicatore di normalità sull'incidenza del costo del venduto e di produzione dei servizi sui ricavi.

### **I correttivi previsti all'interno della funzione di stima dei ricavi o compensi**

In alcuni studi di settore sono stati previsti, all'interno della funzione di stima dei ricavi o compensi, opportuni correttivi al fine di garantire un loro maggiore adattamento ad un sistema caratterizzato da una profonda dinamicità degli accadimenti economici e da un'estrema variabilità delle condizioni congiunturali esterne alle imprese, quali le conseguenze legate alla globalizzazione ed altri fenomeni di più complessa prevedibilità.

I correttivi introdotti negli studi di settore, prima dell'ultimo, specifico intervento operato dal decreto del 19 maggio 2009 con riguardo alla generale situazione di crisi economica, si possono distinguere in due categorie:

1) "automatici", in quanto applicati direttamente sulla base delle informazioni richieste negli appositi campi del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Tali correttivi, soddisfatte le condizioni applicative necessarie, determinano automaticamente una riduzione dei compensi o dei ricavi stimati dallo studio;

2) "non automatici" (introdotti per la prima volta su alcuni studi in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2005), e solo eventualmente riconosciuta al contribuente (in termini riduttivi del ricavo o compenso puntuale di riferimento) nel momento in cui l'ufficio, in sede di contraddittorio e su richiesta del contribuente stesso, accerti l'esistenza dei presupposti necessari per poter fruire del correttivo.

### **I correttivi "automatici"**

Per lo studio di settore UD21U (Occhialeria), è stato individuato un correttivo congiunturale calcolato su un panel di contribuenti per i periodi d'imposta dal 2002 al 2006, da applicare alla singola impresa, ponderando il correttivo stimato con la riduzione percentuale

effettiva dei ricavi dichiarati dall'impresa in esame in un quinquennio mobile.

Un correttivo congiunturale analogo a quello introdotto dal periodo d'imposta 2007 per i settori del Tessile-Abbigliamento-Calzature e della ceramica, di tipo automatico, è stato inserito anche nello studio di settore UD33U (Gioielleria ed oreficeria), che tiene conto della possibile contrazione dei ricavi intervenuta in un quinquennio, con il confronto dei valori dichiarati dal contribuente in un anno base, coincidente con il primo periodo del quinquennio esaminato, ed il periodo d'imposta di applicazione dello studio.

Gli studi interessati dal correttivo congiunturale di tipo strutturale sono:

- UD07A - Fabbricazione di articoli di calzetteria a maglia;
- UD07B - Confezione ed accessori per abbigliamento;
- UD08U - Fabbricazione di calzature;
- UD13U - Finissaggio dei tessuti;
- UD14U - Tessile;
- UD18U - Fabbricazione prodotti in ceramica e terracotta;
- UM05U - Commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature.

L'applicazione di tale correttivo è subordinata alle seguenti condizioni:

- non congruità alle risultanze dell'applicazione dello studio;
- aver conseguito una diminuzione di ricavi, nell'anno di applicazione dello studio, rispetto ai ricavi dichiarati nel quinto anno precedente.

### **Correttivi "non automatici"**

Nello studio di settore UG44U (Alberghi ed affittacamere) è presente un correttivo che trova applicazione in riferimento alla variabile "Altri costi per servizi", che viene utilizzata nella funzione di regressione al netto delle "Spese per manutenzione e riparazione relative agli immobili".

Tale correttivo, che trova applicazione solo nei confronti dei contribuenti non congrui, risponde all'esigenza di garantire parità di trattamento tra i contribuenti che effettuano la

capitalizzazione di tali spese ed i contribuenti che non operano in detta fattispecie.

Negli studi TG40U (locazioni immobiliari) e TG69U (edilizia) è previsto, infine, un fattore di adattamento, introdotto dal periodo d'imposta 2007, che interviene a correggere la stima del ricavo puntuale di riferimento nelle ipotesi in cui l'impresa effettui la costruzione del bene, con valutazione a costo delle rimanenze, ma non abbia ancora conseguito i relativi ricavi.

### **Revisione congiunturale speciale degli studi di settore**

L'art. 8 del decreto legge n. 185 del 2008 ha previsto una "revisione congiunturale speciale" degli studi di settore.

Per sterilizzare gli effetti causati dalla crisi sulla realtà delle piccole e medie imprese e dei professionisti cui si applicano gli studi, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 maggio 2009 ha introdotto quattro tipologie di correttivi, le cui specifiche modalità applicative sono dettagliate nella nota tecnica e metodologica allegata al citato decreto.

Sulla base delle analisi svolte su una serie di fonti informative (Banca d'Italia; Istituto nazionale di statistica; Istituto di Studi e Analisi Economica; Prometeia; Ministero dello Sviluppo Economico; Assoreti) e dei risultati delle analisi settoriali predisposte dai centri studi ed istituti di ricerca universitari (Analisi e Decisioni per l'Economia e il Management dell'Università degli Studi di Parma; Centro Internazionale di Studi e ricerche sull'Economia Turistica; Consorzio Universitario di Economia Industriale e Manageriale; Istituto Adriano Olivetti di studi per la gestione dell'economia e delle aziende; Scuola di Direzione Aziendale dell'Università Bocconi di Milano; Scuola di Direzione per le Imprese e la Pubblica Amministrazione (SDIPA); TradeLab, è stato possibile realizzare interventi idonei a produrre effetti non solo a livello dei diversi settori economici, ma anche con riferimento ai singoli modelli organizzativi, alle specifiche situazioni individuali, ed anche in relazione alla localizzazione territoriale.

In particolare, i quattro diversi tipi di intervento individuati rispondono all'esigenza di tenere in debita considerazione:

- il sensibile incremento dei costi delle materie prime e del costo del carburante che si è registrato, in particolare, all'inizio del periodo d'imposta 2008 e della contestuale impossibilità, da parte di alcune imprese, di attuare una completa e immediata traslazione di tali aumenti sui prezzi praticati;

- la rigidità di alcuni fattori impiegati nel processo produttivo che, per loro natura, non sono suscettibili di subire modificazioni nel breve periodo (personale impiegato, beni strumentali, ecc.);

- la presenza di consistenze di magazzino tendenzialmente più alte del normale, a causa della contrazione delle vendite a fronte di acquisti già effettuati;

- il verificarsi di andamenti congiunturali negativi nei diversi settori economici ed ambiti territoriali, nonché le contrazioni dei margini e delle redditività che si sono registrati nelle diverse attività economiche.

In attuazione del più volte citato articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 sono stati, pertanto, definiti i seguenti correttivi:

1. relativi al costo delle materie prime, al costo del carburante, al credito d'imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria;
2. congiunturali di settore legati alla c.d. "riduzione dei margini di redditività "
3. congiunturali individuali collegati alla c.d. "contrazione dei ricavi";
4. relativi all'analisi della normalità economica.

I correttivi sopra indicati agiscono secondo un meccanismo che può essere definito "a cascata" e che prevede l'applicazione prima dei correttivi di cui al punto 4 e, successivamente, dei correttivi di cui ai punti 1, 2 e 3.

Tutti i correttivi previsti per tenere conto degli effetti della crisi economica sono automatici.

La condizione necessaria per accedere ai correttivi di cui ai punti 1, 2 e 3, è costituita dalla non congruità del singolo contribuente rispetto ai risultati degli studi di settore.

### **Correttivi relativi all'analisi della normalità economica**

Nei confronti dei soggetti che presentano una riduzione dei ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità per il periodo d'imposta 2008, rispetto a quelli relativi al periodo d'imposta 2007, è stato previsto un adattamento delle soglie minime o massime individuate per il calcolo di alcuni indicatori di normalità economica.

Per le imprese soggette agli studi di settore non interessati da revisione per i periodi d'imposta 2007 e 2008, e per le quali trovano ancora applicazione gli indicatori di normalità di cui al comma 14 della legge 296 del 2006 le soglie minime degli indicatori "Valore aggiunto

per addetto” e “Redditività dei beni mobili strumentali” vengono ridotte di una percentuale pari alla percentuale di riduzione dei ricavi dichiarati.

Tale intervento è stato anche previsto per le soglie degli indicatori “Resa oraria per addetto” e “Resa oraria del professionista”, individuati per le attività professionali. La nuova soglia minima di normalità economica viene in tal caso calcolata moltiplicando la soglia ordinariamente individuata, per il rapporto tra i ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità per il 2008 e quelli relativi al 2007.

Per i soggetti che rimangono non normali anche dopo l’applicazione delle nuove soglie di coerenza dei due indicatori sopra indicati, il maggiore costo del venduto, utilizzato come parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica, viene diminuito dell’incremento delle rimanenze finali riconducibile alla crisi economica.

Per l’applicazione di tale correttivo è stata prevista l’introduzione, nel quadro X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, del modello per la comunicazione dei dati, di un apposito rigo in cui viene richiesta l’informazione relativa ai “Ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo d’imposta 2007”.

### **Correttivi da applicare ai risultati degli studi di settore**

Ai soggetti che dichiarano per il periodo d’imposta 2008 ricavi o compensi ai fini della congruità inferiori al ricavo o compenso puntuale derivante dall’applicazione dell’analisi di congruità e di normalità economica, si applicano i seguenti interventi correttivi:

- Correttivi relativi al costo delle materie prime;
- Correttivi relativi al costo del carburante;
- Correttivi congiunturali di settore;
- Correttivi congiunturali individuali.

Tali correttivi vengono applicati in maniera automatica, indipendentemente dal posizionamento rispetto all’analisi di normalità economica, e determinano una riduzione dei ricavi o compensi stimati dal singolo studio di settore.

### **Correttivi relativi al costo delle materie prime, al costo del carburante**



I correttivi relativi al costo delle materie prime e al costo del carburante costituiscono correttivi di tipo specifico, in quanto trovano applicazione nei riguardi di quegli studi di settore nei quali il costo del carburante e/o delle materie prime figurano tra le variabili della funzione di regressione.

L'intervento integrativo è finalizzato a sterilizzare gli effetti derivanti dall'incremento del costo del venduto o della produzione di servizi, causato dal forte aumento che, nel primo semestre del 2008, ha registrato il prezzo di alcune materie prime e il prezzo del carburante, cui ha corrisposto una contrazione della domanda di beni e servizi, nel secondo semestre dello stesso anno.

a) Correttivi relativi al costo delle materie prime. Tali correttivi trovano applicazione negli studi di settore del comparto manifatturiero UD20U - Fabbricazione e lavorazione dei prodotti in metallo, UD32U - Fabbricazione di macchine e apparecchi meccanici, TD40U - Fabbricazione di motori e TD41U - Fabbricazione di macchine ed attrezzature per ufficio.

Accedono al correttivo i soggetti non congrui per i quali si sia verificato un incremento del rapporto tra l'ammontare della variabile "Costo del venduto e Costo per produzione di servizi" e quello dei ricavi dichiarati per il periodo d'imposta 2008, rispetto allo stesso rapporto calcolato con riferimento al periodo d'imposta preso a riferimento per la costruzione dello studio (2005 per gli studi TD40U e TD41U, 2006 per gli studi UD20U e UD32U).

I correttivi sono individuati in relazione al particolare materiale metallico utilizzato nel processo produttivo, da applicare per il periodo d'imposta 2008 alla variabile "Costo del venduto e costo per produzione di servizi".

b) Correttivi relativi al costo del carburante. Tali correttivi trovano applicazione in alcuni studi del comparto dei servizi e precisamente: TG90U

- Esercizio della pesca in acque marine, lagunari e dolci e servizi connessi, UG61A/B/C/D/E/F/G/H, relativi alle attività di intermediazione nel commercio, UG68U - Trasporto di merci su strada, UG72A - Trasporto con taxi e trasporto mediante noleggio di autovetture con conducente e UG72B - Altri trasporti terrestri di passeggeri.

Accedono al correttivo i soggetti non congrui, che abbiano barrato l'apposito campo Correttivo per l'incremento del costo del carburante, del quadro X del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Negli studi contraddistinti dalle sigle TG90U, UG72A e UG72B, il correttivo viene applicato direttamente alla variabile "Costo del carburante", mentre negli studi relativi agli intermediari del commercio, il correttivo viene applicato alla variabile "Costo del venduto e costo per la produzione dei servizi".

Nello studio di settore UG68U, l'applicazione del correttivo tiene conto sia

dell'aumento del prezzo dei carburanti, sia della quota parte dell'aumento del costo di carburante suscettibile di essere traslata sui prezzi praticati dalla singola impresa.

### **Correttivi relativi al credito d'imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria**

Per lo studio di settore UG68U sono stati realizzati, due ulteriori interventi correttivi applicabili in caso di non congruità:

1. correttivo relativo al credito d'imposta per il caro petrolio, che viene applicato, in fase di applicazione dell'analisi di congruità, riducendo il valore della variabile "Costo per carburanti e lubrificanti" di un importo pari all'ammontare del credito stesso;

2. correttivo relativo ai familiari che svolgono nell'impresa esclusivamente attività di segreteria; tale intervento prevede che, in fase di applicazione dell'analisi di congruità, la percentuale co

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l