

## L'utilizzo degli studi di settore in fase di accertamento

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 5 luglio 2010

come l'Agenzia usa gli studi per l'accertamento, con esempi di casistiche elaborate sui singoli studi (studi medici - studi legali - studi di consulenza del lavoro - locazione e valorizzazione beni immobili....)

L'utilizzo degli studi settore in fase di accertamento è uno degli argomenti toccati dalla corposa circolare n.34/E del 18 maggio 2010, diramata dall'Agenzia delle Entrate, che parte da un dato certo: gli studi di settore evoluti, come chiarito con prassi consolidata (cfr. anche C.M. n.23/E del 22 giugno 2006, paragrafo 2.1), possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento, ove più favorevoli al contribuente ed a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti quello della loro entrata in vigore.

*Infatti, "in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze dello studio di settore evoluto per giustificare scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l'Ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto".*

Quindi, le risultanze degli studi di settore approvati in evoluzione con il decreto ministeriale 12 marzo 2010 potranno pertanto essere utilizzate, oltre che per i periodi d'imposta 2009 e seguenti, anche per quelli precedenti al 2009, ove ciò venga chiesto dal contribuente.

Tale possibilità di utilizzo retroattivo è esclusa per le risultanze che derivino dagli studi così come integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 20 maggio 2010, in quanto in tal caso le risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica del 2009, non applicabili con riguardo ad annualità precedenti.

Analogha conclusione vale per tutti i restanti studi, non in evoluzione per il 2009, per i quali pure operano i correttivi introdotti dal citato decreto ministeriale 20 maggio 2010.

Anche per tali studi è infatti da escludere che le risultanze della loro applicazione con

riguardo al periodo d'imposta 2009, le quali tengono conto degli effetti della crisi mediante gli interventi correttivi, possano avere alcun valore retroattivo.

In definitiva, le risultanze degli studi che tengono conto dei correttivi di cui al decreto 20 maggio 2010 trovano applicazione, ai fini dell'accertamento, per il solo periodo d'imposta 2009.

### **Utilizzo dei risultati degli studi in sede di accertamento**

In ordine allo studio UG33U - Servizi degli istituti di bellezza e UG34U - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere, entrati in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2008, va presa in considerazione l'assenza della titolare per maternità o per congedi parentali. A tale circostanza erano stati correlati effetti come, ad esempio, la riduzione dell'attività della titolare dell'impresa oppure un maggiore impegno di costi, dovuti all'assunzione di nuova forza lavoro.

I Tecnici centrali richiamano gli uffici a porre la massima attenzione alla situazione in commento, al fine di verificarne gli impatti analizzando con estrema attenzione le specifiche posizioni oggetto di controllo.

Già in sede di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo gli uffici dovranno valutare con particolare attenzione la situazione di quei contribuenti che hanno indicato nel campo "Note aggiuntive" di GERICO le circostanze in parola.

### **COMPARTO PROFESSIONISTI**

## Studio di settore UK10U - Studi medici

Nell'ambito dell'attività libero professionale di tipo specialistico, sono comprese attività che i medici possono effettuare anche nei confronti di pazienti verso i quali sussiste il rapporto di assistenza convenzionata con il Servizio Sanitario Nazionale.

Si tratta della c.d. "*libera attività professionale indotta*", che comprende, ad esempio, il rilascio del certificato per il riconoscimento di invalidità oppure per l'acquisizione del porto d'armi.

Tenuto conto della specifica metodologia utilizzata dallo studio UK10U per la stima dei compensi, tali prestazioni, se svolte nei confronti dei propri assistiti, potrebbero comportare una sovrastima dei compensi calcolati da GERICO.

Pertanto, si ritiene opportuno, in sede di attività istruttoria, che gli uffici valutino distintamente le prestazioni svolte nell'ambito dell'attività libero professionale di tipo specialistico e quelle che, pur diverse da quelle comprese nel rapporto convenzionale, sono erogate direttamente ai pazienti in esecuzione del rapporto di assistenza convenzionata.

La nota richiama inoltre l'attenzione sul fenomeno delle collaborazioni professionali di altri colleghi di cui si avvale il medico che opera in convenzione con il SSN. Quest'ultimo, in caso di sua assenza, deve provvedere ad assicurare la cura dei propri pazienti e, pertanto, si avvale della collaborazione professionale di colleghi che momentaneamente lo sostituiscono nel rapporto con gli assistiti.

Tali collaborazioni e i relativi costi sostenuti dovrebbero quindi essere, più propriamente, ricondotti nell'alveo dell'esercizio dell'attività esercitata in convenzione con il SSN e non a quella libero professionale di tipo specialistico; di conseguenza, nel caso in cui l'esito dell'applicazione dello studio comporti un risultato di non congruità, è opportuno valutare se tale risultato possa essere imputato, in tutto o in parte, al contributo fornito da tali spese nella determinazione dei compensi stimati.

## **Studio di settore VK04U - Studi legali**

## **Studio di settore VK05U - Servizi contabili e consulenze del lavoro**

Nella fase di selezione e controllo delle posizioni riguardanti i soggetti che applicano gli studi VK04U e VK05U è opportuno che vengano presi in considerazione alcuni elementi di valutazione riconducibili alla specifica modalità di stima dei compensi operata da tali studi.

Per tali studi, infatti, il modello di stima è fondato esclusivamente sul numero e valore

medio delle prestazioni dichiarate.

La specifica modalità di determinazione dei compensi, pur presentando vantaggi in termini di precisione nella stima dei compensi attribuibili al professionista, potrebbe portare ad identificare valori di congruità e coerenza meno attendibili nei confronti degli studi associati multidisciplinari.

Nell'esempio di un'associazione professionale composta da un avvocato e un dottore

commercialista, in cui a quest'ultimo è imputata la maggiore entità del reddito, l'applicazione dello studio VK05U non consente di valutare adeguatamente la parte di

attività svolta dall'avvocato, poiché il relativo modello non individua le tipologie di prestazione tipiche dell'attività degli studi legali.

In relazione a tale fattispecie, pertanto, gli uffici avranno cura di valutare con attenzione se gli

eventuali risultati di non congruità siano determinati a fronte di quanto in precedenza evidenziato.

## **COMPARTO SERVIZI**

### **Studio di settore TG99U - Altri servizi a imprese e famiglie**

Con riferimento all'ambito di applicazione dello studio di settore TG99U, una particolare attenzione va riservata da parte degli Uffici all'attività svolta da parte degli Agenti mandatarî SIAE, i quali sono tenuti ad esercitare la propria attività in virtù di un contratto di mandato con rappresentanza con SIAE, previa iscrizione in un apposito elenco.

Pertanto, l'ammontare di compensi dichiarato da parte di tali soggetti non dovrebbe discostarsi da quanto corrisposto da parte della SIAE per l'attività da questi svolta.

In tal senso, quindi, appare opportuno, in fase di controllo delle posizioni, verificare la

coincidenza tra le certificazioni rilasciate dalla SIAE al contribuente e l'ammontare da

questi dichiarato ai fini della congruità. Al contempo, sarà cura dell'ufficio controllare la corretta imputazione dei componenti negativi e la loro effettiva deducibilità.

**Studio di settore UG40U - Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili**  
**Studio di settore UG69U - Costruzioni**

Per entrambi gli studi un mutamento di destinazione di beni immobili può evidenziare stime dei ricavi non coerenti con le cessioni effettuate.

Al riguardo, in fase di controllo delle posizioni selezionate in base agli studi di settore, gli uffici avranno cura di valutare e di controllare la veridicità anche delle informazioni

eventualmente comunicate da parte del contribuente nel sopra citato quadro Z, al fine di sterilizzare l'eventuale effetto in termini di stima di ricavi generato a seguito delle suddette operazioni.

## **COMPARTO COMMERCIO**

### **UM13U - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici**

L'evoluzione dello studio UM13U ha previsto l'inserimento di due nuovi indicatori di

coerenza relativi alla "Durata delle Scorte (in giorni)" e al "Ricarico", accanto al preesistente indicatore del "Valore aggiunto per addetto", che consentono di "verificare" la consistenza del magazzino e di stabilire i margini praticati sulle merci che non sono soggette ad aggio.

Pertanto, nell'ipotesi di un contribuente che svolga unicamente l'attività di vendita di

giornali, riviste e periodici, attività completamente soggetta ad aggio, il software GERICO

evidenzierà, nella sezione relativa alla coerenza, un risultato “Non Calcolabile” con riferimento ai due indicatori “Durata delle Scorte (in giorni)” e “Ricarico”.

Tale circostanza non è indicativa di un comportamento non corretto da parte del contribuente, bensì è da ritenersi fisiologica nel caso di svolgimento esclusivo di attività soggetta ad aggi.

Analoghe considerazioni possono essere fatte in relazione al risultato dell’indicatore “Durata delle Scorte (in giorni)” previsto nella “Normalità economica”.

Dal punto di vista della normalità economica, infatti, il contribuente che svolge esclusivamente attività soggetta ad aggi presenterà valori “non normali/non calcolabili” che non sono indicativi di comportamenti dichiarativi non corretti.

## **COMPARTO MANIFATTURE**

### **Grado di utilizzo degli impianti**

Le analisi effettuate per costruire i nuovi studi di settore, hanno condotto, in taluni casi

(studi UD05U, UD11U, UD29U e UD30U), alla valorizzazione delle possibili differenze di risultati economici legati al grado di utilizzo degli impianti (GUI). L’intervento ha permesso di cogliere l’effetto economico collegato alla fruizione degli impianti, misurandone l’effettivo utilizzo in base all’analisi dei consumi di energia elettrica e dei relativi costi sostenuti.

In particolare, nella funzione di stima dei ricavi delle imprese che presentano una dotazione strumentale sottoutilizzata, il “Grado di utilizzo degli impianti” interviene come fattore di ponderazione, al fine di ridurre il peso della variabile “Valore dei beni strumentali” al netto del

“Valore dei beni strumentali relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria” e delle relative trasformate.

### **Studio di settore UD15U - Trattamento igienico e confezionamento di latte e derivati**

Nel settore in esame vi possono essere differenze di costi sostenuti dalle imprese per ciò che riguarda lo smaltimento del siero da latte derivante dalla lavorazione dei prodotti, in quanto non tutte le imprese del settore lattiero-caseario riescono a smaltire il siero a costi contenuti.

In particolare, possono verificarsi casi in cui, alcune imprese, a causa della carenza in

prossimità della sede produttiva di strutture adeguate per lo smaltimento, possono trovarsi a dover sostenere costi di trasporto del siero più elevati rispetto ad altre aziende del settore dotate di impianti di recupero.

In relazione al citato fenomeno del possibile maggiore onere legato al trasporto per lo smaltimento del siero da latte, occorrerà procedere, caso per caso, ad una attenta valutazione della documentazione prodotta dai contribuenti, al fine di verificarne gli impatti sotto il profilo della coerenza economica e della congruità.

### **Studio di settore UD23U - Corniciai**

Viene richiamata l'influenza del “fattore moda”, cui risulta soggetta l'attività dei corniciai, oltre



alla deperibilità di alcune materie prime, nonché la necessità di differenziare l’offerta per la forte concorrenza che proviene dalla grande distribuzione”, che incide sul magazzino.

In relazione al citato fenomeno, con il supporto dell’eventuale ulteriore documentazione fornita dal contribuente, occorrerà procedere, caso per caso, ad una attenta valutazione della documentazione prodotta dai contribuenti, al fine di verificare e valutare le possibili eventuali anomalie che la presenza del “fattore moda” potrebbe determinare in sede di applicazione dello studio.

Possono, altresì, verificarsi casi in cui le imprese abbiano operato acquisti di materie prime e/o semilavorati non corrispondenti al mercato di riferimento del prodotto finito, con ripercussioni sulla consistenza del magazzino per effetto del “fattore moda”, o a causa di acquisti effettuati prevalentemente a fine anno.

## **Studio di settore UD30U - Recupero e preparazione per il riciclaggio e commercio**

### **all’ingrosso di rottami metallici**

La politica degli incentivi alla rottamazione a partire dalla seconda metà del 2008 può aver influito negativamente sulla capacità di produrre ricavi da parte delle imprese che operano nel settore del recupero, riciclaggio e commercializzazione di rifiuti, rottami e cascami. Tali incentivi possono, infatti, aver contribuito ad una contrazione della vendita dei ricambi con conseguente riduzione del prezzo dei rottami e aumento dei costi di smaltimento dei rifiuti.

Pertanto, in sede di contraddittorio si dovrà procedere, caso per caso e con il supporto

dell’eventuale ulteriore documentazione fornita dal contribuente a sostegno di quanto

rappresentato, ad una attenta valutazione delle possibili eventuali anomalie per la presenza delle circostanze sopra descritte, al fine di verificarne gli impatti sotto il profilo della coerenza economica e della congruità.

5 luglio 2010

Francesco Buetto

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

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