

L'evoluzione degli studi di settore

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Gli studi di settore rappresentano uno dei più avanzati tentativi approntati per superare l'ottica dei controlli fiscali tradizionali, nella prospettiva di una «programmazione» delle basi imponibili fondate su dati di natura statistica.

Nel corso degli anni, tale strumento di controllo delle basi imponibili è stato messo a punto più volte per poter rappresentare in modo sempre più credibile la situazione economica attesa delle singole attività economiche.

Soprattutto in un'epoca come la presente, caratterizzata da una perdurante crisi economica e finanziaria, e quindi da situazioni oggettive di «anomalia», generatrici di risultati economici incerti, i dati forniti dagli studi di settore, attraverso il *software* GERICO, possono tuttavia risultare non corrispondenti alle reali condizioni di esercizio delle varie attività.

Per i contribuenti (professionisti e imprese) soggetti agli studi di settore, l'eventuale disallineamento rispetto ai dati «*standard*» può essere giustificato in vari modi e in considerazione di molte circostanze oggettive, che possono essere rappresentate nel contraddittorio con l'ufficio fiscale.

Le novità intervenute a partire dal 2011

Le innovazioni in materia di studi di settore che interessano il periodo di imposta 2010 sono state oggetto dell'ampia circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E del 28.6.2011, la quale ha esaminato i seguenti aspetti:

³⁵/₁₇ revisione congiunturale degli studi di settore con l'approvazione dei correttivi anti-crisi all'analisi della normalità economica, specifici per la crisi, congiunturali di settore e congiunturali individuali;

³⁵₁₇ nuove esclusioni dall'accertamento basato sugli studi per le società cooperative a mutualità prevalente, i soggetti IAS e i soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dai codici 64.92.01 (consorzi di garanzia collettiva fidi) e 66.19.40 (bancoposta);

³⁵₁₇ elaborazione su base regionale dello studio VMO5U («Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori»);

³⁵₁₇ approvazione di due nuovi indicatori territoriali, che permettono di differenziare l'applicazione degli studi di settore in cui sono previsti, per tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica (territorialità del livello dei canoni di locazione residenziale e territorialità del livello delle retribuzioni degli intermediari del commercio su base regionale);

³⁵₁₇ applicazione agli studi evoluti per il 2010 (analogamente a quanto avvenuto per il precedente anno 2009) della modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi fondata non più sulle spese sostenute, bensì sul numero dei soggetti e sulla percentuale di lavoro prestata.

La circolare 4.6.2010, n. 30/E, ha confermato che le risultanze degli studi che tenevano conto dei correttivi anticrisi trovavano applicazione, ai fini dell'accertamento, per il solo periodo di imposta 2010 e non potevano avere efficacia retroattiva. Inoltre, in continuità con quanto avvenuto negli anni precedenti, è stato precisato che la revisione congiunturale non dà luogo a una «evoluzione» degli studi, ma solamente a un'integrazione degli stessi; in caso di adeguamento ai risultati degli studi non evoluti per il 2010, è pertanto dovuto il versamento della maggiorazione del 3%, ove necessaria.

Il differimento dei termini di pubblicazione e il coordinamento con l'accertamento induttivo

L'effetto sulla disciplina degli studi di settore del D.L. 6.7.2011, n. 98 (art. 23 c. 28), convertito con modificazioni dalla L. 15.7.2011, n.111, consiste nelle seguenti innovazioni, riprese e commentate dall'Agenzia delle Entrate nella propria circolare n. 41/E del 5.8.2011:

³⁵₁₇ differimento a regime del termine di pubblicazione in G.U. degli studi di settore al 31 dicembre del periodo di imposta nel quale entrano in vigore;

³⁵₁₇ possibilità di modificare gli studi di settore già approvati entro il successivo 31 marzo, al fine di tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali;

³⁵₁₇ in caso di omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, e sempre che il contribuente non provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate (formulato sulla base dei dati esposti dallo stesso contribuente nella dichiarazione annuale), la sanzione prevista dall'art. 8, primo comma, del D.Lgs. n. 471/1997 è stata fissata al massimo importo consentito (euro 2.065), con riguardo alle violazioni commesse a decorrere dal 6.7.2011 (data di entrata in vigore del D.L. n. 98/2011);

³⁵₁₇ è possibile procedere ad accertamento induttivo – a norma dell'art. 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973 - nel caso di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché nell'ipotesi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La circolare precisa a riguardo che *«la possibilità di utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo puro opera solo a condizione che le irregolarità compiute dal contribuente siano tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni introdotte con la legge finanziaria 2007, vale a dire che il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione accertato a seguito*

della corretta applicazione degli studi di settore, sia superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato»;

³⁵₁₇ è stato stabilito un aumento della misura della sanzione minima e massima prevista nelle ipotesi di rettifica delle dichiarazioni dei redditi, IVA ed IRAP a seguito di accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore, nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti e sempre che il contribuente non provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate. Tale disposizione risulta applicabile alle violazioni commesse a decorrere dal 6 luglio 2011, e comporta l'incremento delle misure minima e massima delle sanzioni del 50%. La maggiorazione della sanzione non si applica se il maggior reddito di impresa ovvero di arte o professione, la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile ai fini IVA, ovvero il maggior imponibile accertato ai fini IRAP, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non sono superiori al 10% del dichiarato.

³⁵₁₇

La «manovra di ferragosto» del 2011

Ulteriori modificazioni normative hanno interessato la normativa in materia di studi di settore nel corso del 2011.

In particolare:

³⁵₁₇ l'art. 2, c. 35, primo periodo, del D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 14.9.2011, n. 148, ha inserito un ulteriore periodo nel comma 4-bis dell'articolo 10 della L. n. 146/1998, disponendo che la preclusione dagli accertamenti presuntivi per i soggetti congrui e coerenti agli studi di settore (operante a condizione che l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi dichiarati, e non siano irrogabili le sanzioni per infedele dichiarazione ai fini degli studi di settore) è possibile solamente se il contribuente risulta congruo agli studi, anche a seguito di adeguamento, per il

periodo di imposta anteriore a quello oggetto di controllo (prima della modifica, era sufficiente la congruità e coerenza per il solo periodo oggetto di verifica);

³⁵₁₇ l'art. 2, c. 35, secondo periodo, dello stesso decreto-legge, intervenendo sull'art. 1, c. 1-*bis*, del D.P.R. n. 195/1999, ha stabilito che le integrazioni degli studi di settore, che devono essere pubblicate in G.U., a decorrere dall'anno 2012, entro il 31 marzo del periodo di imposta successivo a quello della loro entrata in vigore, possono essere effettuate anche al fine di aggiornare o istituire gli INE di cui all'art. 10-*bis* della L. n. 146/1998.

Il decreto «*Salva Italia*»

Gli studi di settore sono interessati dal c.d. decreto *Salva Italia* (D.L. 6.12.2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla L. 23.12.2011, n. 214), che al nono comma dell'art. 10 reca le seguenti novità riguardanti i contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi; nei confronti di questi soggetti:

³⁵₁₇ sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, c.1, lett. d, per. 2, del D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, c. 2, u.p., del D.P.R. n. 633/1972 (si tratta degli accertamenti di tipo analitico-induttivo);

³⁵₁₇ sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973, e dall'art. 57, c. 1, del D.P.R. n. 633/1972; la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per reati di tipo tributario (in tali ipotesi, in generale, opera invece il raddoppio dei termini per l'accertamento);

³⁵₁₇ la determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo (e non del 20%, come nei casi ordinari) quello dichiarato.

In buona sostanza, si tratta di disposizioni che attenuano il regime di accertamento, inibiscono l'applicazione degli accertamenti di tipo presuntivo, e riducono i termini per le rettifiche, in una situazione in cui, dichiarando un maggior ammontare rispetto a quanto già previsto in base a uno strumento presuntivo (gli studi di settore, appunto), i contribuenti si pongono in qualche modo già «al di là» dell'attività di accertamento.

Il successivo comma 10 dell'articolo 10 dispone che le previsioni del richiamato nono comma operano a condizione che:

³⁵/₁₇ il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;

³⁵/₁₇ sulla base di tali dati rilevanti la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili.

L'undicesimo comma dell'articolo in commento aggiunge che, con riguardo ai contribuenti soggetti agli studi di settore, per i quali non si rende applicabile la disposizione di cui al nono comma (cioè dei soggetti che non sono congrui e coerenti, evidenziando ricavi o compensi inferiori rispetto a quanto determinabile sulla base degli strumenti presuntivi, l'Agenzia delle entrate e la G.d.F. «*destinano parte della capacità operativa alla effettuazione di specifici piani di controllo, articolati su tutto il territorio in modo proporzionato alla numerosità dei contribuenti interessati e basati su specifiche analisi del rischio di evasione che tengano anche conto delle informazioni presenti nella apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605*» (c.d. *anagrafe dei rapporti*)).

Nei confronti dei contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore e che sono incoerenti con gli specifici indicatori previsti, i controlli sono svolti prioritariamente con

l'utilizzo dei poteri istruttori riconosciuti agli uffici e alla G.d.F. in materia di indagini di tipo bancario/finanziario.

Il dodicesimo comma ha inoltre stabilito l'abrogazione del comma 4-*bis* dell'articolo 10 e dell'articolo 10-*ter* della L. 8.5.1998, n. 146.

Ai sensi del tredicesimo comma, le disposizioni del nono e del decimo comma si applicano con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e a quelle successive; per le attività di accertamento effettuate in relazione alle annualità anteriori al 2011 continua ad applicarsi quanto previsto dal previgente comma 4-*bis* dell'articolo 10 e dall'articolo 10-*ter* della L. 146/1998.

Si rammenta che, secondo il comma 4-*bis* dell'articolo 10 della L. 146/1998, introdotto dall'art. 1, c. 17, della L. n. 296/2006, gli accertamenti di tipo analitico-induttivo (ma non anche quelli analitici e induttivi «puri») restavano preclusi se il contribuente (impresa o lavoratore autonomo) risultava congruo secondo GERICO, anche per adeguamento, nei limiti del 40% dei ricavi o compensi dichiarati, e comunque non oltre l'ammontare di 50.000 euro.

Per effetto delle modifiche apportate con l'art. 2, co. 35, del D.L. n. 138/2011, la limitazione ai poteri di accertamento operava se il soggetto passivo era congruo, anche a seguito di adeguamento, alle risultanze degli studi di settore, anche in relazione al periodo di imposta precedente.

In tale ipotesi, infatti, il Fisco non poteva procedere a rettifiche sulla base di presunzioni semplici. In sostanza, per limitare l'accertamento, occorreva che il contribuente fosse risultato congruo anche l'anno precedente a quello accertato.

Tale comma (e con esso la preclusione agli accertamenti analitico-induttivi nei predetti limiti di ammontare e percentuali) è stato abrogato dal D.L. n. 201/2011 in commento.

Il regime premiale

La disciplina introdotta dal D.L. *Salva Italia* ha previsto differenti limitazioni ai poteri di accertamento del fisco (in sostanza un regime premiale), rivolte ai soggetti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi di settore, purché adempiano ai seguenti, specifici doveri di comunicazione e trasparenza:

³⁵/₁₇ abbiano regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;

³⁵/₁₇ sulla base di tali dati, la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili.

Nei confronti di tali soggetti:

³⁵/₁₇ sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici;

³⁵/₁₇ è ridotto di un anno il termine di decadenza per l'attività di accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva;

³⁵/₁₇ la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa solo a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato (a tale riguardo, occorre però considerare che la ricostruzione di tipo sintetico e/o redditometrico si orienta soprattutto alla situazione delle persone fisiche che non esercitano particolari attività economiche, mentre gli studi di settore ricostruiscono i ricavi o i compensi di un'attività di impresa o artistico-professionale).

L'«*approvazione della differenziazione dei termini di accesso al regime premiale*» è intervenuta con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 2012/102603 del 12.7.2012.

Secondo tale provvedimento, possono accedere al regime i soggetti congrui e coerenti, con la specificazione che:

³⁵₁₇ la coerenza deve sussistere per tutti gli indicatori di coerenza economica e di normalità economica previsti dallo studio di settore applicabile;

³⁵₁₇ nel caso in cui il contribuente consegua redditi di impresa e di lavoro autonomo, l'assoggettabilità al regime di accertamento in base agli studi di settore deve sussistere per entrambe le categorie reddituali;

³⁵₁₇ nel caso in cui il contribuente applichi due diversi studi di settore, la congruità e la coerenza devono sussistere per entrambi gli studi.

L'accesso al regime premiale è previsto – per il 2011 – solamente per gli studi elencati nel provvedimento richiamato.

Il requisito della fedeltà dei dati trasmessi è ritenuto sussistente anche nel caso di errori od omissioni nella compilazione dei modelli di comunicazione, limitatamente ai dati che non comportano la modifica dell'assegnazione ai cluster, del calcolo dei ricavi o dei compensi stimati e del posizionamento rispetto agli indicatori di normalità e di coerenza rispetto alle risultanze dell'applicazione degli studi sulla base dei dati veritieri.

Alcune precisazioni

Il dodicesimo comma del D.L. n. 201/2011 ha abrogato, oltre al già citato comma 4-*bis*, anche l'articolo 10-*ter* della L. 146/1998.

Si rammenta a tale riguardo che l'art. 10-*ter* poneva limiti alle ulteriori attività di accertamento presuntivo nei confronti dei contribuenti che aderivano agli inviti a comparire emessi in relazione degli studi di settore, per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2006 e successivi.

L'invito a comparire costituisce la prima fase del procedimento volto alla definizione degli accertamenti con adesione del contribuente: esso è dunque antecedente all'instaurazione del vero e proprio contraddittorio tra le parti.

Nel corso del tempo il legislatore ha progressivamente ampliato l'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, consentendo ai contribuenti di aderire anche agli inviti emessi in tale fase dall'Amministrazione finanziaria.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, sull'accertamento con adesione, è stato infatti integrato con l'inserimento del comma 1-bis (l'innovazione normativa è stata apportata in forza dell'art. 27, c. 1, lett. b, del D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28.1.2009, n. 2), in forza del quale, dopo la definizione dei verbali introdotta nel 2008 (dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25.6.2008, convertito con modificazioni dalla L. 6.8.2008, n. 133), e in alternativa rispetto a essa, i contribuenti possono disporre di un'ulteriore forma «conciliativa» rivolta alla chiusura agevolata degli inviti al contraddittorio.

I vincoli agli accertamenti induttivi

I commi 4 e 5 dell'art. 8 del D.L. 2.3.2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26.4.2012, n. 44, hanno modificato le condizioni in presenza delle quali l'Agenzia delle Entrate può effettuare degli accertamenti induttivi puri (art. 39 c. 2 lett. d-ter) nei confronti dei contribuenti soggetti agli studi di settore.

In particolare, rispetto a quanto sopra rammentato relativamente alle previsioni del D.L. n. 98/2011 (in base alle quali gli accertamenti induttivi erano possibili solo al superamento dello scostamento del 10% tra il reddito di impresa o lavoro autonomo dichiarato e quello accertato), le ulteriori innovazioni prevedono che detti accertamenti siano ammessi solo nel caso di superamento della soglia del 15% di scostamento tra i ricavi – e non i redditi - dichiarati e i ricavi stimati dall'applicazione degli studi di settore, e comunque per importi superiori a 50.000 euro. È inoltre necessario che siano state indicate cause di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore inesistenti, ovvero si sia proceduto ad una compilazione infedele dei modelli, o nei casi di omessa presentazione del modello.

Inoltre, ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 del medesimo decreto, per l'anno 2012 è stato posticipato dal 31 marzo al 30 aprile il termine per la

pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle integrazioni dei modelli degli studi di settore per tener conto della crisi economica del 2011.

L'accertamento induttivo in funzione sanzionatoria

Nel caso in cui i contribuenti dichiarino, ai fini degli studi di settore, la presenza di cause di esclusione o inapplicabilità in realtà inesistenti (oltre che nel caso dell'omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti), l'Agenzia delle Entrate può procedere ad accertamento induttivo secondo le disposizioni dell'art. 39, c. 2, del D.P.R. n. 600/1973.

Tale previsione, contenuta nell'art. 23, c. 28, lett. c, del D.L. n. 98/2011, è stata ampliata dal c.d. «*decreto semplificazioni*» (D.L. 2.3.2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26.4.2012, n. 44), venendo a includere anche l'ipotesi dell'infedele compilazione dei modelli che comporti una differenza superiore al 15%, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

L'innovazione normativa consiste nell'inserimento, e quindi nell'integrazione, di una nuova lettera d-ter nel secondo comma dell'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973.

È importante precisare a riguardo che, come posto in luce dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 16.3.2012:

³⁵₁₇ per gli accertamenti notificati anteriormente al 2.3.2012, data di entrata in vigore del D.L. n. 16/2012, trova applicazione il testo originariamente modificato dal D.L. n. 98/2011 (limitata all'indicazione di cause inesistenti di esclusione / inapplicabilità e all'omessa presentazione del modello, con la condizione che risultassero irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'art. 1 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471);

³⁵₁₇ per gli accertamenti notificati a partire dal 2.3.2012, trova applicazione il nuovo testo, modificato dal D.L. n. 16/2012, con un effetto di sostanziale

inasprimento in quanto estende la legittima applicabilità dell'accertamento induttivo.

Si evidenzia infatti che, oltre a essere stata introdotta l'ipotesi della differenza tra i ricavi indicati in dichiarazione e quelli ricostruiti sulla base degli studi di settore, è stata rimosso il riferimento alla sanzionabilità delle fattispecie sulla base dell'art. 1, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471/1997. L'accertamento induttivo, di conseguenza, risulta applicabile in ogni ipotesi in cui siano riscontrate l'omessa / infedele indicazione dei dati, ovvero l'indicazione di cause di esclusione / inapplicabilità in realtà insussistenti, nonché la divergenza (con i limiti minimi di ammontare e percentuale sopra riportati) tra i dati degli «studi» e quelli della dichiarazione.

I nuovi studi e le integrazioni per l'anno 2012

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E dell'11.7.2012 ha preso in esame gli elementi di novità intervenuti nel 2011 e nel 2012, di seguito individuati:

³⁵₁₇ approvazione (con D.M. 28.12.2011 e sulla base del programma approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31.1.2011) di 69 studi di settore revisionati, che rappresentano le evoluzioni di: 18 studi relativi ad attività economiche nel settore delle manifatture; 17 studi relativi ad attività economiche nel settore dei servizi; 6 studi relativi ad attività professionali; 28 studi relativi ad attività economiche nel settore del commercio;

³⁵₁₇ conferma, per il periodo di imposta 2011, dell'inutilizzabilità «diretta» degli studi di settore per l'accertamento nei confronti delle società cooperative a mutualità prevalente, dei soggetti IAS, nonché dei soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività di «consorzio di garanzia collettiva fidi» o di «bancoposta»;

³⁵₁₇ per il solo periodo di imposta 2011, tale diverso utilizzo dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore è stato previsto anche nei

confronti dei soggetti esercenti attività di impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime dei minimi e dei soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività di affitto di aziende;

³⁵/₁₇ approvazione, con D.M. 26.4.2012, a decorrere dal periodo d'imposta 2011, delle integrazioni agli studi di settore, indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, o aggiornare o istituire gli indicatori di coerenza, compresi quelli previsti dall'art. 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146.

In particolare, le integrazioni agli studi riguardano gli aspetti di seguito elencati:

³⁵/₁₇ nuovi indicatori di coerenza economica basati su anomalie nei dati dichiarati

³⁵/₁₇ nuovo indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali

³⁵/₁₇ aggiornamento dei valori di soglia per l'indicatore di coerenza «ricarico» per lo studio di settore VM04U

³⁵/₁₇ aggiornamento della «territorialità dei Factory Outlet Center»

³⁵/₁₇ modifiche allo studio VM05U (commercio al dettaglio di confezioni, biancheria, accessori, etc.) con gli aggiornamenti per le regioni Abruzzo, Campania e Sicilia

³⁵/₁₇ aggiornamento delle analisi territoriali per il comune di Gravedona ed Uniti

³⁵/₁₇ aggiornamento della territorialità del commercio

Osserva poi la circolare che, in occasione della riunione straordinaria del 4.4.2012, la Commissione degli esperti degli studi di settore è stata chiamata ad esprimere il proprio parere in merito alla validità degli interventi individuati per adeguare le risultanze derivanti dall'applicazione degli studi in

vigore per il periodo d'imposta 2011 sulla base degli effetti della congiuntura economica.

Tenuto conto del parere espresso dalla Commissione, è stata approvata con D.M. 13.6.2012 la revisione congiunturale speciale per il periodo di imposta 2011, che si è tradotta nell'elaborazione di specifici fattori correttivi e che ha riguardato sia i 69 nuovi studi evoluti per tale annualità che gli altri 137 studi già in vigore.

A seguito delle attività descritte, con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 18.6.2012, prot. n. 2012/90446, sono stati approvati i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo 2011.

Per quanto concerne la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore per il 2011, si evidenzia che i contribuenti hanno la possibilità di giustificare – in termini di congruità, coerenza e normalità economica - gli scostamenti rispetto alle risultanze degli studi stessi utilizzando, dal 27.11.2012 al 28.2.2013, il software «Segnalazioni 2012», messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate sul proprio sito *Internet*.

Per il periodo di imposta 2012, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 10-*bis* della L. n. 146/1998, sono invece stati individuati con provvedimento direttoriale del 12.1.2012.

La validazione da parte della Commissione degli esperti per gli studi di settore riguardanti tale periodo di imposta, limitatamente a 68 studi, è intervenuta più di recente, come attesta il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate n. 152 del 6.12.2012.

In tale data la Commissione, oltre a dare il «via libera» ai nuovi studi revisionati, ha altresì proposto di approvare il nuovo criterio della «territorialità del livello delle quotazioni immobiliari», che ha come obiettivo la differenziazione del territorio nazionale sulla base dei valori di mercato degli immobili per comune, provincia, regione e area.

La Commissione ha condiviso l'impossibilità di utilizzare retroattivamente, in fase di accertamento, gli studi di settore in approvazione per il periodo d'imposta 2012, poiché costruiti su base 2010 (un anno di crisi). Infine, gli esperti hanno proposto di confermare, a regime, l'inutilizzabilità «diretta», in sede di accertamento, degli studi di settore prevista, per il periodo di imposta 2011, dal D.M. 11.2.2008.

Gli indicatori di coerenza e normalità economica introdotti nel 2012

Con il D.M. 26.4.2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 99 del 28.4.2012, sono state approvate alcune integrazioni agli studi di settore.

Le modifiche hanno riguardato principalmente l'introduzione dei nuovi indicatori di coerenza e di normalità economica di seguito elencati:

³⁵/₁₇ incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture di servizi ultrannuali;

³⁵/₁₇ valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi;

³⁵/₁₇ valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti ad aggio o a ricavo fisso;

³⁵/₁₇ valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti ad aggio o a ricavo fisso superiore al valore dei corrispondenti ricavi;

³⁵/₁₇ presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o a ricavo fisso;

³⁵/₁₇ mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;

³⁵/₁₇ mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;

³⁵₁₇ mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;

³⁵₁₇ mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza delle relative spese;

³⁵₁₇ mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti ad associati in partecipazione con apporti di solo lavoro.

Lo stesso decreto ministeriale (all. 2) ha introdotto un nuovo indicatore di normalità economica relativo all'assenza del valore dei beni strumentali.

Tale indicatore, applicabile a 145 studi di settore, scatta quando viene riscontrata l'assenza del valore dei beni strumentali, pur avendone data indicazione nei quadri dei dati extracontabili. L'incoerenza rispetto a tale indicatore ha effetto sulla stima dei ricavi/compensi.

Le nuove ipotesi di esclusione «a regime» dal 2012

Con riguardo alle cause di esclusione dagli studi di settore, si osserva che il DM 28.12.2012 (di approvazione degli studi di settore relativi ad attività economiche nel comparto del commercio) ha consolidato, a regime, le cause di esclusione previste dall'art. 5 del DM 11.2.2008, originariamente applicabili solo al periodo di imposta 2011.

Si tratta, in particolare:

³⁵₁₇ delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'art. 2512 c.c.;

³⁵₁₇ dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;

³⁵₁₇ dei soggetti che esercitano in maniera prevalente le attività contraddistinta dal codice Ateco 64.92.01 - «attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi» e dal codice 66.19.40 - «attività di bancoposta»;

³⁵/₁₇ dei soggetti esercenti attività di impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile;

³⁵/₁₇ dei soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività di affitto d'azienda (codice 68.20.02).

Questi contribuenti sono tenuti alla compilazione della comunicazione dei dati rilevanti da allegare ad UNICO, ma sono esclusi dall'accertamento fondato sugli studi di settore, in quanto i relativi risultati presuntivi sono utilizzati solamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie. Tale condizione soggettiva deve essere segnalata in UNICO 2013, indicando il codice 12 all'inizio dei quadri preposti alla determinazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo.

La revisione programmata per il 2013

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia Entrate 28.1.2013, n. 11788, è stata programmata la revisione (a norma dell'art. 10-bis della L. n. 146/1998) di 69 studi di settore applicabili a partire dal periodo di imposta 2013, ed è stata modificata la composizione degli osservatori regionali.

Tra gli studi da revisionare, 21 sono relativi al settore delle manifatture, 21 ai servizi, 6 alle attività professionali e 21 al commercio.

Al termine delle elaborazioni in sede di revisione (che dovranno essere «validate» da un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze), potrebbero anche prevedersi degli accorpamenti tra studi, ovvero il trasferimento di uno o più codici di attività da uno studio di settore a un altro sottoposto a revisione.

Per quanto riguarda l'intervento sugli osservatori regionali, esso consiste nella modificazione del provvedimento direttoriale dell'8.10.2007, che introduce la possibilità di nominare quali membri supplenti anche dei dirigenti o funzionari delle direzioni provinciali dell'Agenzia delle Entrate.

I nuovi indicatori di coerenza e i correttivi per gli studi di settore

La Commissione degli Esperti si è riunita il 5.3.2013 per deliberare alcuni aggiornamenti riguardanti gli studi di settore evoluti e già approvati in corso di 2012 (e applicabili dal periodo di imposta 2012).

In particolare, è stata prevista l'introduzione di tre nuovi indicatori di coerenza e di un correttivo alla funzione di ricavo dei professionisti oggetto di studi evoluti. Sono stati poi introdotti indicatori specifici e correttivi applicabili ad alcuni specifici studi di settore.

I nuovi indicatori di coerenza, che si applicheranno agli studi di settore evoluti per l'anno di imposta 2012 e ai tre studi VG50U («intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori di completamento e finitura degli edifici»), VG68U («trasporto di merci su strada e servizi di trasloco») e VG75U («installazione di impianti elettrici, idraulico-sanitari e altri impianti»), evoluti per l'anno di imposta 2011. I nuovi indicatori sono tre:

$\frac{35}{17}$ margine per addetto non dipendente = margine/numero addetti non dipendenti: misura il contributo di ciascun addetto non dipendente nella creazione del margine, ovvero la capacità dell'impresa di remunerare (al lordo del godimento di beni di terzi, ammortamenti, accantonamenti ed eventuali componenti finanziarie e straordinarie se negative) il lavoro non dipendente;

$\frac{35}{17}$ indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti = margine netto/(costi per il godimento di beni di terzi + ammortamenti), dove il margine netto è il margine sopra descritto moltiplicato per la soglia minima per addetto non dipendente per il numero dei dipendenti: misura il grado di copertura dei principali costi per utilizzo di beni strumentali mediante il margine al netto della remunerazione degli addetti non dipendenti;

$\frac{35}{17}$ resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo = valore aggiunto lordo/valore dei beni strumentali mobili: misura il contributo dei beni strumentali alla creazione di valore.

Per quanto concerne gli studi di settore dei professionisti in evoluzione nel 2012 (commercialisti, avvocati, geometri e architetti), è stato introdotto un correttivo della variabile «ore dedicate all'attività» per gli studi di settore dei giovani professionisti (non più di 6 anni di attività), che lavorano in prevalenza per un unico cliente (lo studio di cui sono stabili collaboratori). La variabile relativa alle «ore dedicate all'attività» verrà corretta al ribasso per tener conto del fatto che la remunerazione dei giovani collaboratori di studi avviene per lo più in modo forfetario, traducendosi in un compenso orario meno elevato rispetto a quello dei professionisti con maggior esperienza. La correzione è graduata rispetto all'anzianità (fino a due anni; da due a quattro anni; da quattro a sei anni).

29 maggio 2013
Fabio Carriolo