

CIRCOLARE N. 28/E



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 17 luglio 2015

Oggetto: Studi di settore – periodo di imposta 2014.

SOMMARIO

1. PREMESSA	3
1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ	5
2. PRINCIPALI NOVITÀ	5
2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ	5
2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEI CANONI DI AFFITTO DEI LOCALI COMMERCIALI	6
2.1.2 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEL REDDITO MEDIO IMPONIBILE AI FINI DELL' ADDIZIONALE IRPEF	7
2.1.3 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE RETRIBUZIONI	8
2.1.4 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI A SEGUITO DELL' ISTITUZIONE DI NUOVI COMUNI	10
2.1.5 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI RELATIVE A SPECIFICI STUDI DI SETTORE	10
2.2 DISPOSIZIONI PREVISTE DAL D.M. 24 MARZO 2014	11
2.3 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI	12
3. REVISIONE CONGIUNTURALE	13
3.1 ANALISI DELL' EFFICIENZA PRODUTTIVA	14
3.2 CORRETTIVI RELATIVI ALL' ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA	15
3.3 CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE	16
3.4 CORRETTIVI CONGIUNTURALI TERRITORIALI	17
3.5 CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI	19
4. UTILIZZO RETROATTIVO DELLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE	20
5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA	21
5.1 STRUTTURA DELLE ISTRUZIONI	21
5.2 QUADRO A – PERSONALE ADDETTO ALL' ATTIVITÀ	21
5.3 QUADRI F - G – ELEMENTI CONTABILI	22
5.4 QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA	23
5.5 DATI COMPLEMENTARI PER L' EVOLUZIONE DEGLI STUDI	25
6. ANOMALIE DI FUNZIONAMENTO DI GERICO 2013 E GERICO 2014	26
7. IMPRESE CHE REALIZZANO IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI	26
8. OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE DEI DATI E REGIME PREMIALE	27
9. SOCIETÀ' NON OPERATIVE	29
10. COMUNICAZIONI CENTRALIZZATE	31
10.1 TIPOLOGIE DI COMUNICAZIONI DI ANOMALIA	32
10.2 MODALITÀ DI COMUNICAZIONE ADOTTATE	33
11. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI	34

ALLEGATO n. 1

1. PREMESSA

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2014.

Il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze del 29 dicembre 2014 con cui sono stati approvati 68 studi di settore, nonché 3 specifici indicatori territoriali per tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica; l'evoluzione dei 68 studi è stata effettuata analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2012.

In particolare, i 68 studi interessati dalla revisione riguardano le evoluzioni di:

- 18 studi relativi ad attività economiche del settore delle manifatture;
- 16 studi relativi ad attività economiche del settore dei servizi;
- 6 studi relativi ad attività professionali;
- 28 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio.

La revisione di tali studi è stata effettuata sulla base del programma approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 febbraio 2014.

Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 30 marzo 2015 è stato inoltre approvato, ai sensi dell'articolo 1, comma 1-bis, del d.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, a decorrere dal periodo d'imposta 2014, l'aggiornamento:

- a) della "Territorialità dei Factory Outlet Center", che modifica lo studio di settore WM05U;
- b) delle "Aggregazioni comunali", che modifica lo studio di settore WG44U;
- c) della "Territorialità del livello delle tariffe applicate per l'erogazione del servizio taxi", che modifica lo studio di settore WG72A;
- d) della tabella relativa ai "Valori di soglia inferiore per circondario della tipologia di attività ed ambito specialistico di intervento", che modifica lo studio di settore WK04U;
- e) delle analisi territoriali a seguito della istituzione e ridenominazione di alcuni comuni nel corso dell'anno 2014.

Si osserva che i citati 68 studi non si applicano, in fase di accertamento, nei confronti dei contribuenti che dichiarano compensi di cui all'articolo 54, comma 1, ovvero ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle

lettere c), d) ed e), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) di ammontare superiore a euro 5.164.569.

Al riguardo, per verificare il limite oltre il quale non si applicano gli studi di settore, i ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi vanno considerati per l'entità dell'aggio percepito o del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

Si evidenzia, inoltre, che le Note tecniche e metodologiche, allegate ai citati decreti ministeriali di dicembre 2014, illustrano i criteri sulla base dei quali è stato costruito ogni singolo studio di settore, le modalità di applicazione dello stesso nonché il funzionamento degli indicatori di normalità economica.

In particolare, risultano in tale sede esplicitati i passaggi logici che connotano la metodologia applicativa degli studi di settore, in specie:

- l'analisi discriminante;
- l'analisi di coerenza;
- l'analisi della normalità economica;
- l'analisi della congruità e la determinazione dell'intervallo di confidenza.

Con riferimento, invece, a tutti i 204 studi di settore applicabili all'annualità 2014 è stata valutata, per il medesimo anno d'imposta, l'incidenza della particolare congiuntura economica.

Al riguardo, in occasione della riunione del 9 aprile 2015, 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 di settore sulla base degli effetti della congiuntura economica.

In tale sede, la Commissione, dopo aver preso atto della capacità dei correttivi crisi applicati al periodo di imposta 2013 di cogliere adeguatamente la particolare congiuntura economica negativa relativa a tale annualità, ha fornito parere positivo all'introduzione di correttivi tesi al conseguimento degli stessi fini anche per il periodo d'imposta 2014.

Tenuto conto del predetto parere della Commissione è stata approvata, con decreto ministeriale 15 maggio 2015, la "revisione congiunturale speciale" per il periodo d'imposta 2014, che si è tradotta nella elaborazione di specifici fattori correttivi e che ha riguardato sia i 68 nuovi studi evoluti per tale annualità che gli altri 136 studi già in vigore.

A seguito delle attività sopra descritte, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 maggio 2015, sono stati approvati i modelli con le relative istruzioni per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2014.

Si evidenzia, infine, che, per il periodo d'imposta 2015, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146, sono stati individuati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 febbraio 2015.

1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Nei citati decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze del 29 dicembre 2014 viene previsto, analogamente a quanto statuito per le precedenti evoluzioni che, con riferimento alle attività d'impresa, gli studi di settore approvati non si applichino:

1. nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;
2. nei confronti delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Naturalmente, nelle predette ipotesi, risultano applicabili i parametri istituiti dalla legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Si richiamano, in questa sede, i chiarimenti forniti con la circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 (cfr. da ultimo il paragrafo 1.1 della circolare n. 23/E del 2013).

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito vengono analizzate le principali novità in relazione all'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2014, rinviando all'allegato n. 1 il commento analitico di quelle relative ad alcuni specifici studi.

2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ

Come anticipato in premessa, con i decreti 29 dicembre 2014 e 30 marzo 2015 sono state approvate modifiche alle analisi della territorialità applicabili a partire dal periodo d'imposta 2014.

In particolare, le nuove territorialità approvate con il decreto ministeriale 29 dicembre 2014 (Territorialità del livello dei canoni di affitto dei locali commerciali, Territorialità del livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale irpef e Territorialità del livello delle retribuzioni) sono applicabili agli studi di settore approvati con i decreti ministeriali di pari data, laddove previsto dalle specifiche Note tecniche e metodologiche degli studi stessi.

Nei sottoparagrafi seguenti vengono forniti chiarimenti in merito alle novità in materia.

2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEI CANONI DI AFFITTO DEI LOCALI COMMERCIALI

L'indicatore "Livello dei canoni di affitto dei locali commerciali" approvato con decreto ministeriale 29 dicembre 2014, è stato elaborato al fine di tener conto dell'influenza del costo degli affitti sulla determinazione del ricarico.

In particolare l'indicatore è stato determinato a livello comunale, partendo dalle informazioni contenute nel quadro F e nel quadro B del modello degli studi di settore, relativo alle attività di impresa, con riferimento al periodo d'imposta 2012, secondo le seguenti modalità:

- è stato calcolato, per ogni comune, il valore mediano dei canoni di affitto dei locali commerciali a metro quadro;
- è stato calcolato, per ogni provincia, il valore mediano dei canoni di affitto dei locali commerciali a metro quadro, differenziato per le seguenti classi demografiche dei comuni:
 - fino a 1.000 abitanti;
 - da 1.001 a 5.000 abitanti;
 - da 5.001 a 10.000 abitanti;
 - da 10.001 a 30.000 abitanti;
 - con oltre 30.000 abitanti;
- per ogni comune con meno di 13 imprese in affitto, è stato preso a riferimento il valore mediano dei canoni di affitto dei locali commerciali a metro quadro, calcolato a livello provinciale e relativo alla classe demografica a cui il comune appartiene;
- la distribuzione di tali valori è stata successivamente standardizzata attraverso un valore minimo e massimo. Al fine di consentire nel corso del tempo una continuità tra i differenziali territoriali riferiti ad anni diversi, i valori minimo e massimo sono stati definiti rispetto ad un anno base ed in particolare, sono gli stessi valori utilizzati nella precedente versione della "Territorialità del livello dei canoni di affitto dei locali commerciali definita su dati degli Studi di Settore riferiti al periodo di imposta 2011".

Nel Sub Allegato 1.A della relativa Nota tecnica e metodologica viene riportato l'elenco, per Regione, dei singoli Comuni e dei relativi livelli dei canoni di affitto dei locali commerciali.

La classificazione dei comuni, delle province e delle regioni, aggiornata con il decreto di approvazione della territorialità in argomento al 31 dicembre

2013, è stata successivamente aggiornata al 31 dicembre 2014 con il decreto ministeriale 30 marzo 2015.

2.1.2 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEL REDDITO MEDIO IMPONIBILE AI FINI DELL'ADDIZIONALE IRPEF

L'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF", approvato con decreto ministeriale 29 dicembre 2014, è stato definito al fine di tener conto dell'influenza, a livello territoriale, del livello di benessere e del grado di sviluppo economico sulla determinazione dei ricavi.

L'informazione relativa al "Reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" è stata rilevata, su scala comunale, dalla sezione "Dati e statistiche fiscali" del sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle finanze.

Al fine di evitare distorsioni dovute alla presenza di valori anomali sulla singola annualità è stato considerato il valore medio dei redditi relativi ai periodi d'imposta 2010 e 2011.

Tale informazione è stata calcolata anche a livello provinciale, regionale e di macro area territoriale (Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud, Isole).

La distribuzione comunale della variabile "Reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" è stata successivamente standardizzata rispetto ad un valore massimo.

Al fine di consentire nel corso del tempo una continuità tra i differenziali territoriali riferiti ad anni diversi, il valore massimo è stato definito rispetto ad un anno base ed in particolare, è lo stesso valore utilizzato nella precedente versione della "Territorialità del livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF definita su dati del Dipartimento delle Finanze riferiti ai periodi d'imposta 2009 e 2010".

In questo modo è stato ottenuto l'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" differenziato per ogni comune.

Anche le distribuzioni a livello provinciale, regionale e di macro area territoriale della variabile "Reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" sono state standardizzate rispetto al valore massimo comunale.

In questo modo è stato ottenuto l'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" differenziato per ogni provincia, regione e macro area territoriale.

L'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" individua un valore differenziato per ogni comune, per ogni provincia, per ogni regione e per ogni macro area territoriale, fornendo, quindi, un

parametro di riferimento per cogliere le particolarità e le specificità del territorio in termini di livello di benessere e grado di sviluppo economico.

Nel Sub Allegato 2.A della relativa Nota tecnica e metodologica viene riportato l'elenco, per Regione, dei Comuni e dei relativi "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" mentre:

- nel Sub Allegato 2.B viene riportato l'elenco, per Regione, delle Province e dei relativi "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF";
- nel Sub Allegato 2.C viene riportato l'elenco per Regione dei "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF";
- nel Sub Allegato 2.D viene riportato l'elenco per Macro Area dei "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF".

La classificazione dei comuni, delle province e delle regioni, aggiornata con il decreto di approvazione della territorialità in argomento al 31 dicembre 2013, è stata successivamente aggiornata al 31 dicembre 2014 con il decreto ministeriale 30 marzo 2015.

2.1.3 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE RETRIBUZIONI

L'indicatore "Livello delle retribuzioni", approvato con decreto ministeriale 29 dicembre 2014, è stato definito al fine di tener conto dell'influenza, a livello territoriale, del costo delle retribuzioni sulla determinazione dei ricavi.

Ai fini del calcolo dell'indicatore, determinato a livello provinciale, sono stati presi in considerazione, per le sole attività di impresa, i dati dichiarati nei modelli relativi a 169 Studi di Settore, con riferimento al periodo d'imposta 2012.

L'indicatore del "Livello delle retribuzioni" è stato determinato, per ogni attività d'impresa, come rapporto tra le spese per lavoro dipendente, dichiarate nel quadro F del modello studi (al netto dei Compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore, delle Spese per collaboratori coordinati e continuativi e delle Spese per prestazioni rese da professionisti esterni) e il numero dei dipendenti, calcolato come numero di giornate retribuite, dichiarate nel quadro A del suddetto modello, diviso 312.

Per ogni provincia è stato calcolato il valore mediano del "Livello delle retribuzioni" differenziato per gruppo di settore e per classe di ampiezza demografica del comune di appartenenza (fino a 30.000 abitanti, da 30.000 a 100.000 abitanti, oltre 100.000 abitanti).

La distribuzione di tali valori è stata successivamente standardizzata attraverso un valore minimo e massimo, all'interno di ciascun Gruppo di Settore.

Al fine di consentire nel corso del tempo una continuità tra i differenziali territoriali riferiti ad anni diversi, i valori minimo e massimo sono stati definiti rispetto ad un anno base ed in particolare, sono gli stessi valori utilizzati nella precedente versione della “Territorialità del livello delle retribuzioni definita su dati degli Studi di Settore riferiti al periodo d’imposta 2011”.

In particolare, sono stati individuati i seguenti Gruppi di Settore:

- per le imprese manifatturiere:
 - Industrie alimentari;
 - Industrie tessili, dell’abbigliamento e del cuoio;
 - Altre industrie manifatturiere;
- per il comparto del commercio:
 - Commercio all’ingrosso;
 - Commercio al dettaglio di prodotti alimentari;
 - Commercio al dettaglio di altri prodotti;
- per le attività dei servizi:
 - Costruzioni;
 - Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli, trattori agricoli;
 - Intermediari del commercio;
 - Strutture ricettive e pubblici esercizi;
 - Trasporti, attività immobiliari, altre attività di servizi;
 - Attività ricreative e sportive;
 - Servizi alla persona.

La ripartizione territoriale e settoriale descritta ha permesso di garantire sia una rappresentatività in termini di numerosità sia una omogeneità dei risultati all’interno di ciascun gruppo.

Nella relativa Nota tecnica e metodologica sono elencati i Gruppi di Settore e nel Sub Allegato 3.B sono riportati, per ciascun Gruppo di Settore, i “livelli delle retribuzioni” per provincia e per classi di ampiezza demografica dei comuni.

La classificazione delle province è aggiornata al 31 dicembre 2013 e non ha subito modifiche al 31 dicembre 2014.

2.1.4 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI A SEGUITO DELL'ISTITUZIONE DI NUOVI COMUNI

Con il decreto ministeriale del 30 marzo 2015, le analisi territoriali a livello comunale utilizzate nell'ambito degli studi di settore sono state integrate, a partire dal periodo d'imposta 2014, a seguito dell'istituzione dei nuovi comuni ovvero della modifica della denominazione di comuni già esistenti.

Nel caso in cui i comuni soppressi appartenevano al medesimo gruppo territoriale o presentavano lo stesso numero indice territoriale, ai nuovi comuni è stato confermato tale gruppo o numero indice territoriale.

Nel caso in cui i gruppi o i numeri indici territoriali divergevano, il valore assegnato al nuovo comune è stato ottenuto riapplicando la metodologia prevista per ciascuna territorialità, come stabilito dal relativo decreto di approvazione, ad eccezione della "territorialità del livello del reddito disponibile per abitante"; per tale territorialità, che si basa sul numero di abitanti, il valore da utilizzare per il nuovo comune è stato calcolato come media ponderata, in base al numero di abitanti, dei valori dei comuni soppressi.

2.1.5 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI RELATIVE A SPECIFICI STUDI DI SETTORE

Con il decreto ministeriale del 30 marzo 2015 sono state anche aggiornate, a partire dal periodo d'imposta 2014, le analisi territoriali relative agli studi di settore WM05U, WG44U, WG72A e WK04U. In particolare sono state approvate le seguenti modifiche:

- 1) per lo studio WG44U - Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere, per tener conto delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività, nelle funzioni di ricavo, sono stati considerati i comuni ove le strutture sono ubicate. A seguito delle variazioni amministrative occorse nel 2014, sono state aggiornate le aggregazioni territoriali risultate significative nella funzione di ricavo, tenendo conto del numero di abitanti dei comuni soppressi ed anche del numero delle strutture alberghiere presenti in tali comuni;
- 2) per lo studio WG72A – Trasporto con taxi e noleggio di autovetture con conducente, per tener conto delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività, è stato definito l'indicatore "Livello delle tariffe applicate per l'erogazione del servizio taxi". A seguito delle variazioni amministrative occorse nel 2014 sono state effettuate nuove analisi territoriali a livello comunale utilizzate nell'ambito dello studio, da cui è emerso che i comuni soppressi presentavano lo stesso numero indice territoriale di quelli di nuova istituzione; di conseguenza è stato confermato lo stesso numero indice territoriale;

- 3) al fine di tener conto, nello studio WM05U - Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori, della concorrenza costituita dai Factory Outlet Center, sono state individuate le “aree gravitazionali”, ovvero le aree di mercato influenzate dalla presenza di ciascun F.O.C., considerando la distanza in minuti di percorrenza di ogni comune dal F.O.C. più vicino. La territorialità dei Factory Outlet Center, approvata con DM 16 marzo 2011 già aggiornata con i DD.MM. del 22 marzo 2011, 26 aprile 2012 e 28 marzo 2013, è stata ulteriormente aggiornata per tenere conto delle seguenti variazioni avvenute nel corso del 2014:
- apertura del F.O.C. ShopInn Brugnato 5Terre Village (Codice F.O.C. 29) di Brugnato (SP) in Liguria;
 - chiusura del F.O.C. Fashion District Melilli Outlet (Codice F.O.C. 27) di Melilli (SR) in Sicilia;
 - trasformazione del F.O.C. La Galleria Factory Outlet Seriate (Codice F.O.C. 6) di Albano Sant’Alessandro (BG) in Lombardia a Centro Commerciale, con la conseguente eliminazione dalla Tabella 1 della relativa Nota tecnica e metodologica;
- 4) la tabella relativa ai valori di soglia inferiore per circondario della tipologia di attività ed ambito specialistico di intervento per lo studio di settore WK04U – Attività degli studi legali, è stata modificata, a partire dal periodo di imposta 2014, tenuto conto di quanto disposto all’art. 1, del decreto legislativo 19 febbraio 2014, n. 14 “Disposizioni integrative, correttive e di coordinamento delle disposizioni di cui ai decreti legislativi 7 settembre 2012, n. 155, e 7 settembre 2012, n. 156, tese ad assicurare la funzionalità degli uffici giudiziari”. Il decreto legislativo ha previsto la soppressione di 30 circondari di tribunali e l’istituzione del circondario del tribunale di “Napoli Nord in Aversa”. Al nuovo circondario “Napoli Nord in Aversa”, costituito dalla confluenza di comuni appartenenti precedentemente a circondari diversi, sono stati attribuiti, in relazione a ciascuna tipologia di attività ed ambito specialistico di intervento, valori di soglia inferiore uguali a quelli del circondario di provenienza in base alla prevalenza del numero di abitanti. Per gli altri comuni interessati dalla nuova geografia giudiziaria sono state assegnate le soglie inferiori di riferimento relative al circondario di confluenza.

2.2 DISPOSIZIONI PREVISTE DAL D.M. 24 MARZO 2014

Con il decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze del 24 marzo 2014 sono stati approvati, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013, alcuni indicatori di coerenza economica finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore.

Si tratta delle seguenti fattispecie di anomalie nei dati dichiarati:

- a) incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- b) valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi;
- c) valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- d) mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;
- e) mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;
- f) mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato dagli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro.

Tali indicatori non hanno subito modifiche e pertanto conservano la loro efficacia anche per gli studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2014.

Con il medesimo decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 24 marzo 2014 era stato inoltre previsto che l'indicatore "Margine per addetto non dipendente" non fornisse esiti di coerenza per gli studi di settore approvati per il periodo di imposta 2013.

Anche in questo caso, non essendo state introdotte modifiche in ordine alle modalità applicative di tali studi di settore, è confermata la stessa modalità di applicazione anche per il periodo d'imposta 2014; per gli studi di settore approvati con i decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze del 23 dicembre 2013, di conseguenza, GERICO 2015 non fornirà l'esito di coerenza relativo all'indicatore "Margine per addetto non dipendente".

Per quanto riguarda l'"indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali", per il quale il citato decreto del 24 marzo 2014 ne aveva previsto l'applicazione agli studi di settore evoluti con riferimento all'annualità 2013, si fa presente che i decreti del 29 dicembre 2014 ne dispongono l'applicazione (laddove prevista nella relativa Nota tecnica e metodologica) anche per quelli evoluti per il periodo d'imposta 2014.

2.3 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI

Analogamente a quanto avvenuto negli anni precedenti, ai fini dell'elaborazione degli studi di settore su "base regionale o comunale" prevista dall'articolo 83, commi 19 e 20, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, è stata utilizzata la metodologia relativa ai Modelli Lineari Misti (LMM), che costituiscono un'estensione della Regressione Lineare Multipla (LM), per

determinare la funzione che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese, tenendo conto sia della suddivisione in gruppi omogenei che di quella territoriale.

Il Modello Lineare Misto è un modello statistico-matematico che permette di interpolare i dati e di descrivere l'andamento della variabile dipendente in funzione di una serie di variabili indipendenti. Rispetto al corrispondente modello di regressione lineare multipla, il modello LMM utilizzato negli studi di settore consente l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate, adoperando l'informazione completa legata sia alla suddivisione in gruppi omogenei che a quella di tipo territoriale.

In tal modo si è potuto tenere conto, con un'unica funzione di ricavo, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali congiuntamente alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative definite dalla Cluster Analysis.

L'unico studio approvato per il periodo d'imposta 2014 per il quale, tenuto conto della significatività delle elaborazioni effettuate, si è fatto ricorso ai Modelli Lineari Misti (LMM) è lo studio WM35U applicabile ai soggetti che esercitano l'attività di Erboristerie (Cod. ATECO - 47.75.20).

3. REVISIONE CONGIUNTURALE

Il decreto ministeriale del 15 maggio 2015 ha previsto, per gli studi di settore applicabili al periodo di imposta 2014, le seguenti quattro tipologie di correttivi:

1. interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardanti l'indicatore "Durata delle scorte";
2. correttivi congiunturali di settore;
3. correttivi congiunturali territoriali;
4. correttivi congiunturali individuali.

Gli ultimi tre correttivi sono applicati ai soggetti che presentano, nel periodo d'imposta 2014, ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al ricavo/compenso puntuale di riferimento, derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità e di normalità economica, come eventualmente modificata a seguito dell'applicazione dello specifico correttivo indicato al precedente punto 1.

Si tratta di correttivi con una struttura simile a quella adottata per gli studi applicabili al periodo di imposta 2013, ma con importanti novità per quanto riguarda il loro funzionamento e le modalità di accesso.

Occorre inoltre evidenziare che, rispetto a quelli approvati per il periodo di imposta 2013, il decreto ministeriale del 15 maggio 2015 non ha previsto la presenza di “correttivi specifici”.

3.1 ANALISI DELL'EFFICIENZA PRODUTTIVA

La principale novità riguardante le analisi predisposte per la revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2014 è costituita da un apposito studio sull'analisi dell'efficienza produttiva per 193 studi di settore, con l'esclusione dei 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi¹.

Dalle analisi effettuate è stato riscontrato che, per l'anno 2014, le attività economiche soggette agli studi di settore sono state caratterizzate da una riduzione dell'efficienza produttiva, rispetto al triennio precedente, a seguito della riduzione dei ricavi/compensi e del minor grado di utilizzo dei fattori produttivi impiegati (il lavoro e il capitale), collegati alla situazione di crisi economica.

L'analisi dell'efficienza produttiva è stata effettuata analizzando le informazioni contenute nella banca dati degli studi di settore in relazione ai periodi d'imposta 2010-2013 su un panel non bilanciato e utilizzando una funzione statistica che mette in relazione il valore della produzione con gli input produttivi impiegati (valore dei beni strumentali e numero di addetti).

La frontiera di produzione è stata stimata utilizzando una funzione di regressione quantilica dove i coefficienti relativi ai fattori della produzione (Valore dei beni strumentali e Numero di Addetti) sono individuati per singolo studio di settore e riportati, per i 193 studi interessati, nei Sub Allegati 1.A per le attività di impresa e 1.B per le attività professionali della Nota tecnica e metodologica allegata al citato decreto di approvazione 15 maggio 2015.

Ai fini dell'applicazione degli interventi correttivi previsti nell'ambito della revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2014, la misura del ciclo individuale impiegata per l'applicazione degli interventi previsti per la normalità economica e del correttivo congiunturale individuale è rappresentata dall'andamento dell'efficienza produttiva, calcolato

¹ I 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi sono i seguenti: VK23U - Servizi di ingegneria integrata; VK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti; VK25U - Consulenze fornite da agronomi; VK29U - Geologi; WK01U - Attività studi notarili; WK02U - Attività degli studi di ingegneria; WK03U - Attività tecniche svolte da geometri; WK04U - Attività degli studi legali; WK05U - Servizi contabili e consulenze del lavoro; WK06U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi (Attività di lavoro autonomo); WK17U - Periti industriali; WK18U - Studi di architettura.

L'analisi dell'efficienza produttiva è stata effettuata anche con riferimento alle imprese che applicano lo studio di settore VK23U - Servizi di ingegneria integrata. Per tale motivo il numero degli studi di settore cui si applica l'analisi dell'efficienza produttiva è pari a 193.

con riferimento al periodo d'imposta 2014, rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (periodi d'imposta 2011-2013).

L'efficienza produttiva è risultata indicativa della capacità del soggetto economico di combinare gli input produttivi impiegati in maniera efficiente, nel senso di ottenere un valore della produzione il più vicino possibile a quello potenziale di efficienza.

L'efficienza produttiva del contribuente è stata calcolata come rapporto tra il valore della produzione² dello stesso contribuente e il valore della produzione a lui attribuibile sulla base dell'efficienza massima stimata utilizzando la frontiera di produzione descritta.

La misura dell'intervento correttivo previsto per la normalità economica e del correttivo congiunturale individuale è stata calcolata sulla base della Variazione dell'efficienza produttiva del singolo contribuente (differenza tra il valore dell'efficienza produttiva relativa al 2014 e il più elevato valore di efficienza produttiva relativamente agli anni 2011, 2012 e 2013).

L'indicatore di efficienza produttiva permette di considerare contemporaneamente il contributo alla produzione dei fattori produttivi impiegati (lavoro e capitale); questo aspetto è tanto più importante quanto più alto è il grado di sostituzione tra capitale e lavoro.

3.2 CORRETTIVI RELATIVI ALL'ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA

Gli interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardano l'indicatore "Durata delle scorte" e si applicano ai soggetti che, con riferimento al periodo d'imposta 2014, presentano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- situazione di coerenza delle esistenze iniziali;
- situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali³;
- riduzione dell'efficienza produttiva rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (periodi d'imposta 2011-2013);
- dichiarazione, per il biennio 2013-2014, dello stesso codice attività prevalente o applicazione dello stesso studio di settore, anche se evoluto nel 2014.

² In fase di applicazione dei correttivi crisi, per le imprese del settore costruzioni (VG40U, VG69U, VK23U) il valore della produzione tiene conto anche delle Rimanenze finali relative a prodotti finiti e in corso di lavorazione e ai servizi e delle Esistenze iniziali relative a prodotti finiti e in corso di lavorazione e ai servizi.

³ Gli indicatori utilizzati per il controllo del valore dei beni strumentali sono i seguenti: Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili; Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi; Assenza del valore dei beni strumentali.

Con riferimento all'indicatore "Durata delle scorte", la soglia massima di normalità economica viene aumentata in modo da tener conto dell'incremento di rimanenze finali riconducibile alla crisi economica (merci e prodotti invenduti a seguito della contrazione delle vendite).

Per i soggetti che rimangono non normali anche dopo l'applicazione delle nuove soglie di normalità dell'indicatore "Durata delle scorte", il maggior costo del venduto, che costituisce il parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica, viene diminuito dell'incremento delle rimanenze finali riconducibile alle merci e ai prodotti invenduti a causa della crisi economica.

In merito all'applicazione di questo correttivo è necessario precisare che, tenuto conto dei percorsi metodologici adottati per l'elaborazione degli interventi sulla normalità economica, gli stessi si applicano agli operatori economici per i quali è possibile valutare l'andamento dell'efficienza produttiva in maniera omogenea rispetto all'attività esercitata nel 2014.

I dati relativi alle annualità storiche di riferimento (2011-2012-2013), necessari per l'applicazione degli interventi in precedenza richiamati, sono quindi afferenti ai soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore rispetto al 2014; in quest'ultimo caso l'individuazione dello studio di settore rimane la stessa anche a seguito della relativa evoluzione.

3.3 CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE

L'elaborazione dei correttivi congiunturali di settore è stata effettuata per tutti i 204 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2014; in particolare, sono state esaminate le riduzioni delle tariffe per i 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi e la contrazione dei margini e della redditività per 193 studi di settore.

Dalle analisi effettuate, gli studi di settore sono stati caratterizzati nel 2014 da una riduzione dei margini economici e della redditività, rispetto all'anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore, a seguito di modifiche strutturali delle relazioni tra le variabili economiche.

Per i 193 studi di settore, il correttivo congiunturale di settore tiene conto della riduzione dei margini e della redditività e del minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, collegati alla situazione di crisi economica.

Tale correttivo è stato determinato analizzando le informazioni contenute nella banca dati degli studi di settore in relazione ai periodi d'imposta 2010-2014, con l'utilizzo dei modelli lineari misti per misure ripetute nel tempo.

Nella parte del modello con effetti fissi sono state utilizzate le variabili "totale costi" e "valore dei beni strumentali".

Nella parte del modello con effetti variabili è stata analizzata l'interazione delle variabili "totale costi" e "valore dei beni strumentali" con i periodi d'imposta 2010-2014, con le variabili relative al modello organizzativo (cluster) e al gruppo omogeneo della territorialità, anche distintamente per i periodi d'imposta 2010-2014, e con le classi di riduzione dell'efficienza produttiva.

A seguito delle analisi effettuate, utilizzando i citati modelli lineari misti, si è giunti all'individuazione dei coefficienti correttivi congiunturali settoriali per singolo studio di settore e modello organizzativo (cluster), attraverso il confronto tra i relativi effetti *random* del periodo d'imposta 2014 rispetto ai relativi effetti *random* dell'anno di costruzione dello specifico studio di settore.

L'applicazione dei correttivi congiunturali settoriali determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il ricavo o compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità per i coefficienti correttivi congiunturali di settore previsti per lo studio, ponderati con le probabilità di appartenenza ai gruppi omogenei (*cluster*).

Per i 193 studi di settore i coefficienti correttivi congiunturali di settore, individuati per singolo modello organizzativo (*cluster*), sono riportati nei Sub Allegati 1.C, della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi, per le attività di impresa e 1.D della medesima Nota tecnica, per le attività professionali.

Per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, il correttivo congiunturale di settore tiene conto della riduzione delle tariffe per le prestazioni professionali, correlata alla situazione di crisi economica.

Tale correttivo è analogo, per costruzione e funzionamento, a quello introdotto per gli studi applicabili ai periodi di imposta precedenti; al riguardo, si rimanda ai chiarimenti forniti per l'annualità 2011 al paragrafo 3 della circolare n. 30/E del 2012.

Nel Sub Allegato 1.E della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi, per ogni studio di settore delle attività professionali che applica funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, è riportato il valore del coefficiente correttivo congiunturale di settore individuato.

3.4 CORRETTIVI CONGIUNTURALI TERRITORIALI

Per i 193 studi di settore, il correttivo congiunturale territoriale tiene conto della riduzione dei margini e della redditività e del minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, collegati alla situazione di crisi economica specifica del territorio.

Tale correttivo è stato determinato con l'utilizzo dei modelli lineari misti per misure ripetute nel tempo, già citati nel paragrafo precedente.

A seguito delle analisi effettuate, utilizzando i modelli lineari misti si e giunti, per ciascuno studio, all'individuazione di coefficienti correttivi congiunturali territoriali, per ciascuna area territoriale omogenea, attraverso il confronto tra i relativi effetti *random* del periodo d'imposta 2014 rispetto ai relativi effetti *random* dell'anno di costruzione dello specifico studio di settore.

Per cogliere le differenze territoriali, sono state utilizzate le analisi delle territorialità definite nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, come di seguito specificato.

Per le attività economiche del settore del commercio sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla "territorialità del commercio", definita nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, che ha suddiviso il territorio nazionale in 7 aree omogenee in termini di:

- grado di modernizzazione del commercio;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- caratteristiche socio-economiche del territorio.

Per le attività economiche del comparto manifatturiero, dei servizi e delle attività professionali sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla "territorialità generale", definita nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, che ha suddiviso il territorio nazionale in 5 aree omogenee in termini di:

- grado di benessere;
- livello di qualificazione professionale;
- struttura economica.

L'applicazione dei correttivi congiunturali territoriali determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il ricavo o compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità per i coefficienti correttivi congiunturali territoriali previsti per lo studio, ponderati con le quote di appartenenza alle aree territoriali omogenee.

Per i 193 studi di settore i coefficienti correttivi congiunturali territoriali, individuati per singola area territoriale omogenea, sono riportati, per le attività di impresa, nel Sub Allegato 1.F della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi e, per le attività professionali, nel sub Allegato 1.G della medesima Nota tecnica e metodologica.

3.5 CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI

I correttivi congiunturali individuali attualizzano gli esiti dell'applicazione degli studi di settore limitatamente ai soggetti che hanno subito, nel corso del 2014, gli effetti della crisi dipendenti da specifiche situazioni correlate al singolo operatore economico e colte attraverso l'analisi dell'efficienza produttiva (cfr. precedente paragrafo 3.1).

Tali correttivi sono stati introdotti per tutti i 204 studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2014, tenendo conto dei seguenti elementi:

- la contrazione dell'efficienza produttiva (per 193 studi di settore);
- la ritardata percezione dei compensi a fronte delle prestazioni rese (per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi).

Al fine di cogliere la situazione individuale di crisi economica sulla base della contrazione dell'efficienza produttiva, per i 193 studi di settore tale correttivo è stato determinato con l'utilizzo dei modelli lineari misti.

A seguito delle analisi effettuate, utilizzando i modelli lineari misti, si è giunti, per ciascuno studio, all'individuazione di coefficienti correttivi congiunturali individuali, tramite gli effetti *random* relativi alle classi di riduzione dell'efficienza produttiva.

Il correttivo congiunturale individuale relativo ai 193 studi può essere applicato ai soggetti che presentano, per il periodo d'imposta 2014, le ulteriori seguenti condizioni, oltre quella di non congruità indicata al paragrafo 3:

- situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali;
- riduzione dell'efficienza produttiva, nel periodo d'imposta 2014, rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (periodi d'imposta 2011-2013)⁴.

L'applicazione del correttivo congiunturale individuale determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il ricavo o compenso puntuale, derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità, per il coefficiente correttivo congiunturale individuale individuato per la specifica classe di riduzione dell'efficienza produttiva.

⁴ Tenuto conto dei percorsi metodologici adottati per l'elaborazione di tale correttivo congiunturale individuale, lo stesso si applica agli operatori economici per i quali è possibile valutare l'andamento dell'efficienza produttiva in maniera omogenea rispetto all'attività esercitata nel 2014. I dati relativi alle annualità storiche di riferimento (2011-2012-2013), necessari per l'applicazione del correttivo in precedenza richiamato, sono quindi afferenti ai soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore, rispetto al 2014; in quest'ultimo caso l'individuazione dello studio di settore rimane la stessa anche a seguito della relativa evoluzione.

Per i 193 studi di settore i coefficienti correttivi congiunturali individuali, individuati per classe di riduzione dell'efficienza produttiva, sono riportati nei Sub Allegati 1.H della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi, per le attività di impresa e 1.I della medesima Nota tecnica e metodologica, per le attività professionali.

Per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, il correttivo congiunturale individuale tiene conto della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, riconducibile alla situazione di crisi economica.

A seguito delle analisi svolte è stato confermato l'intervento già effettuato in relazione all'applicazione dei 12 studi di settore delle attività professionali per i periodi di imposta precedenti; al riguardo, in merito alla descrizione delle modalità di costruzione e funzionamento, si rimanda ai chiarimenti forniti per l'annualità 2011 al paragrafo 3 della circolare n. 30/E del 2012.

4. UTILIZZO RETROATTIVO DELLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE

In relazione all'attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore, si richiama l'attenzione degli Uffici su quanto già precisato al paragrafo 4 della circolare n. 23/E del 2013 e confermato dalla circolare n. 20/E del 2014, sul tema della centralità della fase del contraddittorio.

In particolare, i risultati degli studi di settore evoluti per il 2014, senza tener conto ovviamente delle modifiche apportate agli stessi (correttivi "crisi") dal decreto ministeriale 15 maggio 2015 applicabili al solo periodo d'imposta 2014 (né di qualsiasi altro correttivo per la crisi approvato per altri periodi di imposta) potrebbero trovare applicazione solo per l'eventuale rideterminazione, in contraddittorio con il contribuente, della pretesa tributaria relativa all'annualità 2012, atteso che la base dati utilizzata per elaborare gli studi evoluti per il periodo di imposta 2014 si riferisce proprio a tale annualità.

Resta altresì confermato quanto già precisato nella citata circolare n. 23/E, ovvero, che:

- al fine di poter accertare che effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente, l'Ufficio avrà cura di verificare che le attività esercitate nel periodo d'imposta da accertare siano le medesime di quelle previste nello studio evoluto e che lo stesso le colga compiutamente;
- l'utilizzo delle risultanze degli studi di settore evoluti per la determinazione della pretesa tributaria in relazione all'accertamento di

annualità precedenti è possibile qualora non emergano delle incoerenze negli indicatori economici previsti dagli studi di settore evoluti;

- ove risultino invece anomalie nei predetti indicatori economici, le risultanze degli studi di settore evoluti potranno essere utilizzate dall'Ufficio ai fini delle valutazioni per la definizione solo qualora emerga che la mancata coerenza non deriva dall'infedeltà delle informazioni utilizzate per la stima, ovvero da insufficienze produttive dell'azienda.

5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA

5.1 STRUTTURA DELLE ISTRUZIONI

Per l'annualità 2014 sono state predisposte istruzioni comuni relative ai quadri A (personale), F (dati contabili impresa), G (dati contabili lavoro autonomo), T (correttivi crisi), X (altre informazioni rilevanti) e V (ulteriori dati specifici), richiamabili per la maggior parte degli studi di settore.

Al riguardo, le istruzioni relative a tali specifici quadri riportano la seguente indicazione: "Per quanto riguarda le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro si rinvia al documento "Istruzioni quadro ...".

L'intervento consente di non appesantire eccessivamente le istruzioni relative ai 204 modelli, fornendo documenti generali validi per la compilazione della maggior parte degli studi in vigore, e dovrebbe agevolare l'attività degli intermediari e dei professionisti contabili.

Si evidenzia, altresì, che il "Quadro T - congiuntura economica" raccoglie le informazioni utili all'applicazione dei correttivi "crisi" previsti, per il periodo d'imposta 2014, dal DM 15 maggio 2015.

5.2 QUADRO A – PERSONALE ADDETTO ALL'ATTIVITÀ

Al fine di semplificare la struttura della modulistica dichiarativa degli studi di settore è iniziato un processo di omogeneizzazione delle informazioni presenti nei quadri A dei diversi studi.

L'obiettivo di medio periodo è predisporre due sole strutture di quadro A:

- una per le attività esercitate in forma di impresa;
- una per le attività esercitate in forma di lavoro autonomo;

prevedendole entrambe negli studi relativi ad attività che possono essere esercitate sia in forma di impresa che di lavoro autonomo.

Il processo di semplificazione ha riguardato non solo la struttura del nuovo quadro A ma anche il suo contenuto, mediante l'accorpamento delle diverse figure professionali dei dipendenti e degli altri addetti all'attività.

Tale processo di aggiornamento ha visto interessati, per il p.i. 2014, i soli studi evoluti per la medesima annualità.

Si segnala che per buona parte degli studi di settore afferenti attività esercitate in forma di impresa sono previsti:

- un documento unico che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro per gli specifici modelli relativi a studi approvati per il p.i. 2014 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione "tipologia 1");
- un documento unico che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro per gli specifici modelli relativi a studi approvati per i p.i. 2012 e 2013 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione "tipologia 2").

5.3 QUADRI F - G – ELEMENTI CONTABILI

In relazione ai quadri F e G relativi agli "Elementi contabili" sono state effettuate le seguenti modifiche e precisazioni rispetto a quanto previsto per l'annualità 2013:

- indicazione, tra le spese afferenti il lavoro dipendente (nei righe F19 e G05), delle spese per prestazioni di lavoro accessorio ai sensi degli artt. 70 e ss. del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, sostenute mediante l'acquisto di buoni orari (cd vouchers);
- inserimento (nei righe F20 e G12) del riferimento al 20 per cento dell'imposta municipale propria, relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione (art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n.147);
- aggiornamento (dei righe F40 e G23) per tener conto del caso in cui il contribuente, nel periodo di imposta 2012 e/o in quelli precedenti, si è avvalso del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità.

Inoltre, nel quadro F, al fine di semplificarne la struttura, per gli studi evoluti per il p.i. 2014, è stato accorpato il contenuto dei righe F14 e F15.

In particolare, in tali casi il nuovo campo F14 include sia i costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, con l'esclusione di quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso (costi inclusi nel rigo F14 nei modelli relativi a studi evoluti nei p.i. 2012 e 2013) che l'ammontare dei costi per la produzione dei servizi (inclusi nel rigo F15 nei modelli relativi a studi evoluti nei p.i. 2012 e 2013).

Per garantire una omogeneità nella numerazione del quadro F, per i soli studi evoluti nel 2014 manca il rigo F15.

Si rileva, infine, che per la quasi totalità degli studi di settore afferenti attività esercitate in forma di impresa è stato previsto:

- un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione del quadro F per gli specifici modelli relativi agli studi approvati per il p.i. 2014 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione “tipologia 1”);
- un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione del quadro F per gli specifici modelli relativi agli studi approvati per i p.i. 2012 e 2013 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione “tipologia 2”).

5.4 QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA

L'applicazione dei correttivi crisi prevede che il contribuente indichi nei modelli degli studi di settore relativi all'annualità 2014 alcuni dati necessari alla rimodulazione della stima dei ricavi o compensi.

Per la maggior parte degli studi di settore applicabili alle attività esercitate in forma di impresa è previsto un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro; le istruzioni relative agli specifici modelli, infatti, riportano la seguente indicazione: “Nel quadro T è prevista l'indicazione di ulteriori informazioni necessarie ad adeguare le risultanze dello studio di settore alla situazione di crisi economica. Per quanto riguarda le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro si rinvia al documento “Istruzioni quadro T” che fa parte integrante delle presenti istruzioni”.

Negli studi relativi ad attività che possono essere esercitate sia in forma di impresa che di lavoro autonomo, invece, il relativo quadro T è stato predisposto prevedendo le due specifiche strutture relative alle differenti categorie reddituali.

In generale in tali quadri viene chiesto di indicare alcuni dati relativi ai periodi d'imposta 2011, 2012 e 2013 per la rimodulazione dell'indicatore “Durata delle scorte” e per l'applicazione del correttivo “congiunturale individuale”, dichiarati gli scorsi anni e, quindi, già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria; al riguardo si conferma quanto già chiarito dalle circolari n. 23/E del 2013 e n. 20/E del 2014 per la presentazione dei modelli degli studi di settore relativi al periodo di imposta 2012 e 2013, in relazione alla circostanza che i contribuenti che dovessero risultare congrui e normali senza l'applicazione di correttivi in argomento potranno non compilare tali informazioni.

In questa sede si richiamano altresì alcuni chiarimenti già forniti nelle istruzioni dei modelli degli studi di settore. In particolare al paragrafo 4.2 (Modalità di compilazione) della Parte generale dei modelli è precisato che “ai

fini della compilazione dei quadri “T - congiuntura economica”, i dati relativi alle annualità 2011-2012-2013, necessari per l'applicazione del correttivo congiunturale individuale e per gli interventi relativi all'analisi di normalità economica, devono essere indicati per i soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore, rispetto al 2014; in quest'ultimo caso l'individuazione dello studio di settore rimane la stessa anche a seguito della relativa evoluzione (ad es. il contribuente che nel periodo di imposta 2014 è tenuto alla presentazione del modello WG34U e nelle annualità 2013, 2012 e 2011 ha presentato i modelli VG34U)”.

Si ritiene opportuno precisare che, coerentemente a quanto indicato nella istruzioni Parte generale con riguardo all'evoluzione degli studi applicabili ad una determinata attività, anche nell'ipotesi in cui una specifica attività economica sia stata assoggettata, nel corso degli anni, a studi di settore diversi, l'individuazione del modello da cui reperire i dati deve rispettare lo stesso criterio in precedenza richiamato.

Ad esempio, nel caso in cui sia stata svolta nel quadriennio 2011-2014 l'attività di Commercio al dettaglio di saponi, detersivi, prodotti per la lucidatura e affini - codice attività 47.78.60, il contribuente pur applicando per il p.i. 2014 lo studio WM16U, nei periodi d'imposta precedenti era tenuto all'applicazione dello studio UM87U (l'attività economica in parola, con il decreto ministeriale 29 dicembre 2014, è stata oggetto di migrazione da uno studio di settore all'altro); nel caso specifico, il contribuente dovrà quindi fornire le informazioni richieste nel quadro T - Congiuntura economica del modello WM16U facendo riferimento ai dati dichiarati negli anni precedenti nel modello UM87U.

Vale la pena inoltre precisare che, poiché ai fini della compilazione dei quadri T - Congiuntura economica, devono essere indicati i dati relativi ai soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore rispetto al 2014, i soggetti che nelle tre annualità di riferimento (2011-2012-2013) hanno svolto un'attività prevalente per la quale hanno applicato uno studio di settore diverso da quello applicato nel p.i. 2014, non possono compilare il citato quadro T. Nei confronti di tali contribuenti, non potendo disporre dei dati fondamentali per il calcolo dei correttivi crisi, è quindi preclusa la possibilità di accesso al correttivo relativo alla rimodulazione dell'indicatore “Durata delle scorte” e al correttivo “congiunturale individuale”.

In tali casi, i soggetti interessati potranno fornire indicazioni in merito alla situazione specifica utilizzando la sezione relativa alle annotazioni di GERICO 2015, ovvero lo specifico software “Segnalazioni” che sarà predisposto dall'Agenzia delle Entrate per segnalare eventuali circostanze in grado di giustificare lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore.

Con l'occasione, si fa presente che i chiarimenti forniti con le precedenti circolari n. 30/E del 28 giugno 2011, n. 30/E del 11 luglio 2012, n. 23/E del 15 luglio 2013 e n. 20/E del 4 luglio 2014, circa la corretta compilazione dei quadri "T - Congiuntura economica" in particolari situazioni, non possono essere considerati più validi ai fini della compilazione degli analoghi quadri relativi al periodo d'imposta 2014, stante la diversa struttura delle informazioni richieste, tranne che per l'ipotesi in cui il contribuente non abbia dichiarato redditi di impresa/lavoro autonomo nei periodi d'imposta precedenti (ad esempio perché ha iniziato nel 2014 un'attività costituente mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti).

Per tale ultima ipotesi i chiarimenti al tempo forniti possono ritenersi tuttora validi: nelle citate circolari⁵, era stato precisato che il contribuente non potrà fruire dei correttivi in parola, ma delle riduzioni eventualmente operate dagli altri "correttivi crisi" previsti dalla relativa Nota Tecnica e Metodologica.

5.5 DATI COMPLEMENTARI PER L'EVOLUZIONE DEGLI STUDI

Nel corpo dei modelli relativi ad alcuni studi di settore che andranno in evoluzione per il periodo d'imposta 2016, è stato inserito un apposito quadro Z⁶ – Dati complementari, per chiedere ulteriori informazioni utili ai fini dell'aggiornamento degli studi stessi.

Tale modalità di azione, che sfrutta i canali della trasmissione della dichiarazione UNICO 2015, già adottata negli anni precedenti, si ritiene possa comportare notevoli vantaggi, oltre che per l'Agenzia, anche per i contribuenti, che non saranno tenuti all'invio di ulteriori informazioni tramite un apposito questionario.

Le informazioni sono state individuate a seguito di analisi delle proposte formulate da SOSE e di confronto con le Organizzazioni di categoria/professionali di riferimento per i singoli studi interessati.

Infine si fa presente che, al fine di ridurre gli adempimenti a carico del contribuente e semplificare il contenuto e la struttura degli studi interessati, sono state eliminate le informazioni aggiuntive introdotte nei modelli dell'anno scorso contenute nei quadri Z/D di alcuni studi di settore in evoluzione nel p.i. 2015, in quanto già acquisite ai fini indicati.

⁵ Tale ipotesi, da ultima, è richiamata nel paragrafo 5.4 (punto sub 3) della circolare n. 20/E del 4 luglio 2014.

⁶ In alcuni studi l'intervento ha interessato anche il quadro D.

6. ANOMALIE DI FUNZIONAMENTO DI GERICO 2013 E GERICO 2014

È stato individuato un malfunzionamento nell'esito di GERICO 2013 e GERICO 2014 per l'indicatore "Margine per addetto non dipendente" applicabile alle annualità di imposta 2012 e 2013 agli studi di settore VD11U e VG83U.

In particolare, si è rilevato che per tali studi l'indicatore di coerenza in questione viene calcolato in modo erroneo (non viene operata la divisione per 1.000).

Al riguardo, per rimuovere i citati malfunzionamenti, si sta provvedendo a ripubblicare nella sezione "Archivio studi di settore" del sito internet dell'Agenzia:

- il software GERICO 2013 nella versione 1.0.6, nonché il software di controllo degli Studi di settore e dei Parametri allegati ai modelli Unico 2013 in versione 1.0.3;
- il software GERICO 2014 nella versione 1.0.5, nonché il software di controllo degli Studi di settore e dei Parametri allegati ai modelli Unico 2014 in versione 1.0.3.

I contribuenti interessati dall'anomalia citata saranno considerati coerenti all'indicatore in argomento e non saranno tenuti a presentare una dichiarazione integrativa.

Inoltre, ai citati soggetti, nel caso in cui applichino lo studio VD11U, saranno ovviamente "riconosciuti" i benefici previsti dal regime premiale disciplinato ai commi da 9 a 13 dell'articolo 10 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, laddove risultino, oltre che congrui, coerenti e normali agli indicatori previsti dallo studio.

In merito si fa presente che si sta conseguentemente procedendo ad aggiornare le procedure informatiche di supporto agli Uffici "Gerico Uffici" e "Gerico Uffici Funzionalità Integrate", in modo da fornire agli operatori del controllo, per gli studi in argomento, un esito corretto dell'indicatore di coerenza "Margine per addetto non dipendente".

7. IMPRESE CHE REALIZZANO IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

Con riferimento alle imprese che realizzano immobilizzazioni per lavori interni, si premette che al paragrafo 7 dell'Allegato 4 della circolare n. 38/E del 12 giugno 2007 era stato tra l'altro chiarito che "Le imprese che effettuano incrementi di immobilizzazioni per lavori interni - Voce A4 del conto economico (generalmente si tratta di imprese appartenenti al comparto dei servizi o delle manifatture) devono indicare i relativi incrementi nel rigo F04 del modello per la

comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per un ammontare corrispondente ai costi sostenuti, nel periodo d'imposta considerato, per la realizzazione di tali beni. E' possibile, in queste circostanze, che si rilevi una situazione di non congruità derivante dall'indicazione di tali costi nelle varie voci presenti nel quadro F dell'allegato studi di settore”.

In questa sede si ritiene opportuno rinnovare la segnalazione fornita con la citata circolare n. 38/E e richiamare l'attenzione degli Uffici su quanto già nella stessa precisato affinché, in sede di contraddittorio con il contribuente, si valuti se la situazione di non congruità derivi dall'indicazione dei costi capitalizzati nel quadro F.

Qualora l'Ufficio constati che la situazione di non congruità derivi effettivamente dall'indicazione dei costi capitalizzati nel quadro F, sarà cura dello stesso procedere alla riapplicazione dello studio, al fine di individuare la nuova stima dei ricavi.

In particolare l'Ufficio, sulla base della documentazione fornita dal contribuente, provvederà a scomputare l'importo dei costi capitalizzati dalla relativa voce di costo; ad esempio, nell'ipotesi in cui il contribuente faccia rilevare che il costo della mano d'opera impiegata per la costruzione di lavori in economia è pari 20.000 euro (ovviamente sarà effettuato un riscontro in merito anche sulla base dell'importo contenuto nella voce “A4 – Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”) ai fini della corretta applicazione dello studio di settore, il valore della voce “Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa” (rigo F19 del quadro degli elementi contabili) dovrà essere considerato al netto dell'importo del costo capitalizzato della mano d'opera (20.000 euro).

8. OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE DEI DATI E REGIME PREMIALE

L'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011, al comma 10, lettera a), dispone che il regime premiale, previsto per i soggetti congrui, coerenti e normali alle risultanze degli studi di settore, si applichi a condizione che “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”.

Sull'argomento, tenuto anche conto di un quesito sul tema pervenuto all'Agenzia, si ritiene utile fornire alcune ulteriori precisazioni.

Preliminarmente si osserva che il richiamo contenuto nella norma ai “dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore” esclude la rilevanza delle informazioni, contenute nella modulistica degli studi di settore, che non

partecipano all'assegnazione ai cluster, alla stima di congruità e al calcolo degli indicatori di coerenza economica e di normalità economica.

L'errata compilazione dei dati contenuti nei quadri Z, previsti per la fase di evoluzione degli studi di settore, con funzione di questionario, non comporta quindi la perdita dei benefici premiali previsti dal regime in argomento.

Con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 luglio 2012, emanato ai sensi del comma 12 del citato articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011, è stato altresì chiarito che “La fedeltà dei dati dichiarati risulta sussistere anche nel caso di errori o omissioni, nella compilazione dei modelli degli studi di settore, di dati che non comportano la modifica:

- dell'assegnazione ai cluster;
- del calcolo dei ricavi o dei compensi stimati;
- del posizionamento rispetto agli indicatori di normalità o di coerenza;

rispetto alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore sulla base dei dati veritieri.”

È possibile quindi affermare che l'infedele compilazione di uno dei campi previsti nella modulistica degli studi di settore che abbia riflessi sull'assegnazione ai cluster, la stima di congruità o il posizionamento degli indicatori di coerenza e normalità comporta la decadenza dai benefici premiali previsti alle lettere a), b) e c) del comma 9 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011.

Si osserva, in merito, che la valenza della disposizione contenuta nella lettera a) del comma 10 del citato articolo 10 ha carattere autonomo rispetto sia a quella contenuta nella successiva lettera b), che prevede che “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”, sia a quella di cui al precedente comma 9, che statuisce che per accedere al regime premiale è necessario essere congrui, anche a seguito di adeguamento, alle risultanze degli studi di settore.

L'indicazione infedele dei dati, di conseguenza, preclude l'accesso ai benefici del regime premiale per il solo fatto che non è stata verificata una condizione che la legge ha posto come necessaria al fine di poter fruire di tali benefici, a prescindere se la sostituzione dei dati infedeli con quelli veritieri comporti una situazione di non congruità o di non coerenza agli indicatori.

Si riportano di seguito, per maggiore chiarezza, tre esempi.

ESEMPIO 1

Il dato infedele non comporta la modifica delle percentuali di assegnazione ai cluster, né la modifica dei valori relativi alla congruità e alla coerenza: il soggetto non decade dai benefici premiali.

ESEMPIO 2

Il dato infedele non comporta la modifica delle percentuali di assegnazione ai cluster, né la modifica dei valori relativi alla coerenza, ma rileva ai fini della stima; in particolare, sulla base del dato non veritiero, il contribuente risulta congruo poiché ha dichiarato ricavi pari a 260.000 euro a fronte di ricavi calcolati in base agli studi di settore di 235.000 euro. Applicando lo studio di settore con il dato corretto, i ricavi calcolati diventano pari a 250.000 euro: il contribuente, pur continuando a risultare congruo, decade dai benefici premiali.

ESEMPIO 3

Il dato infedele non comporta la modifica delle percentuali di assegnazione ai cluster né la modifica dei valori relativi alla congruità, ma rileva ai fini della coerenza; in particolare, sulla base del dato non veritiero, il contribuente risulta coerente a tutti gli indicatori presenti nello studio di settore. Applicando lo studio di settore con il dato corretto, il contribuente rimane coerente ma il valore dell'indicatore "Margine per addetto non dipendente" assume un valore inferiore rispetto a quanto calcolato in precedenza: il contribuente decade dai benefici premiali.

9. SOCIETA' NON OPERATIVE

L'articolo 30 comma 1, lettera c), 6-sexies) della legge del 23 dicembre 1994, n. 724, dispone che alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore non si applicano le disposizioni del primo periodo dello stesso comma sulle società di comodo.

In questa sede, tenuto anche conto di un quesito pervenuto alla scrivente sul tema, si forniscono chiarimenti per i soggetti che esercitano l'attività di affitto di aziende e che applicano lo studio VG40U, per i quali i risultati dell'applicazione di tale studio non possono essere usati ai fini dell'accertamento ma solo ai fini della selezione.

Al riguardo, si richiama quanto già precisato nella circolare n. 31/E del 2008 a commento dell'articolo 2, comma 2, del Decreto Ministeriale 11 febbraio 2008; in tale documento di prassi è stato chiarito che "Questa previsione trova la propria ragion d'essere nella considerazione che le risultanze dello studio potrebbero non garantire adeguati livelli di attendibilità, ove riferite a contribuenti che svolgono in maniera significativa anche altre attività non considerate dallo studio medesimo. Tale considerazione, così come vale a giustificare la inibizione per il diretto utilizzo nell'azione di accertamento di cui

si è detto nel precedente paragrafo 4, spiega anche il motivo per il quale è stata esclusa l'applicazione della disposizione di favore recata dall'art. 10, comma 4-bis, della legge n. 146/1998".

L'articolo 2, comma 2, del citato decreto ministeriale 11 febbraio 2008 dispone infatti che "Nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 (ndr. soggetti che esercitano due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore) i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore di cui al precedente comma sono utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie e non rilevano altresì ai fini dell'applicazione dell'art. 10, comma 4-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146⁷". Tale previsione è stata successivamente estesa anche agli altri soggetti per i quali i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore sono utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo, ad opera dell'articolo 5, comma 3, dello stesso decreto ministeriale 11 febbraio 2008.

La circolare n. 31/E del 2008 ha fornito dunque le ragioni sostanziali che hanno ispirato la ratio della norma con cui si prevede l'esclusione dall'applicazione della disposizione di favore recata dall'art. 10, comma 4-bis, della legge n. 146/1998 nei confronti dei soggetti per cui è inibito il diretto utilizzo dei risultati dell'applicazione degli studi nell'azione di accertamento.

Tali ragioni si ritiene che possano essere validamente addotte anche nel caso riguardante la disciplina sulle società non operative laddove è prevista una causa di disapplicazione della normativa in parola, legata alla sussistenza della congruità e coerenza agli studi di settore.

In altre parole, le ragioni che hanno ispirato il legislatore nel disporre la causa di disapplicazione prevista all'articolo 30 comma 1, lettera c), 6-sexies) della legge del 23 dicembre 1994, n. 724, sono state dettate dalla considerazione che il risultato di congruità e coerenza fornito a seguito dell'applicazione dello studio di settore garantisca adeguati livelli di attendibilità, in ordine alla effettiva operatività delle società interessate a prescindere dalla sussistenza dei requisiti previsti dal primo periodo dello stesso comma sulle società di comodo.

⁷ L'art. 10, comma 4-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146 (ora abrogato per effetto di quanto previsto dall'articolo 10, comma 12, del decreto-legge del 6 dicembre 2011 n. 201) precludeva la possibilità di effettuare rettifiche basate su presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, ed all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, nei confronti dei contribuenti che dichiaravano, anche per effetto di adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità risultante dalla applicazione degli studi di settore, tenuto altresì conto degli specifici indicatori di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della medesima legge 146/1998, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 Euro, fosse stato pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati. La disposizione si applicava a condizione che non fossero irrogabili le sanzioni di cui ai commi 2-bis e 4-bis rispettivamente degli articoli 1 e 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nonché al comma 2-bis dell'articolo 32 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e che i contribuenti interessati risultassero congrui alle risultanze degli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, in relazione al periodo di imposta precedente.

Si ritiene quindi che, laddove le risultanze dello studio di settore potrebbero non garantire adeguati livelli di attendibilità, come nei casi previsti dal decreto ministeriale 11 febbraio 2008, non possa esser fatta valere la causa di disapplicazione della normativa delle società di comodo legata alla sussistenza della congruità e coerenza agli studi di settore.

10. COMUNICAZIONI CENTRALIZZATE

L'articolo 1, comma 636, della legge 23 dicembre 2014 n. 190 ha previsto che possano essere rese disponibili al contribuente, ovvero al suo intermediario, elementi e informazioni, riferibili allo stesso contribuente, in possesso dell'Agenzia delle Entrate.

Tali nuove forme di comunicazione, oltre ad assicurare maggiore trasparenza nei confronti del contribuente, sono finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, fornendo informazioni utili alla correzione di eventuali errori od omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 giugno 2015 ha disciplinato il trattamento dei dati e delle informazioni relative agli studi di settore.

Tra l'altro è stata prevista, anche per quest'anno, la pubblicazione nel Cassetto Fiscale dei contribuenti interessati di comunicazioni di anomalie rilevate nei dati degli studi di settore.

L'obiettivo della comunicazione di anomalia è invitare il contribuente a valutare attentamente la situazione evidenziata ed eventualmente correggere spontaneamente errori od omissioni contenuti nel modello degli studi di settore.

Al riguardo, nel corpo delle comunicazioni viene specificato che, nel caso in cui il contribuente riconosca gli errori od omissioni rilevati, ha la possibilità di correggerli mediante il ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

Ad esempio, al fine di correggere, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'annualità 2014, il dato del costo per l'acquisto di materie prime, semilavorati, sussidiarie e merci (rigo F14) erroneamente inserito nel modello degli studi di settore relativo ad UNICO 2014, il contribuente dovrà:

- presentare una dichiarazione integrativa allegando il modello degli studi di settore con i dati corretti;

- versare € 32,00, pari ad 1/8 della sanzione minima applicabile alla violazione commessa (articolo 8, comma 1, del DLgs n. 471 del 1997), a titolo di sanzione ridotta, con il codice tributo “8911”.

Si osserva, inoltre, che la comunicazione di anomalia ha altresì il fine di indurre, nei contribuenti interessati, conseguenti comportamenti dichiarativi virtuosi in vista della presentazione di UNICO 2015.

10.1 TIPOLOGIE DI COMUNICAZIONI DI ANOMALIA

Le anomalie oggetto delle comunicazioni in argomento, emerse anche in presenza di “congruità” agli studi di settore, potrebbero essere dovute all’omessa o non corretta indicazione di dati per l’applicazione degli studi stessi.

Al riguardo, in allegato al citato provvedimento del 18 giugno 2015 è riportata la specifica tecnica relativa ai 54 criteri utilizzati per l’individuazione dei soggetti anomali; è possibile ricondurre tali 54 criteri alle seguenti macroanomalie:

1. incoerenze relative alla gestione del magazzino;
2. incoerenze tra rimanenze finali ed esistenze iniziali;
3. incoerenze relative ai beni strumentali;
4. incoerenze relative all’incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi o compensi;
5. incongruenze nei dati indicati relativi alla presenza di soci, percentuale di lavoro prestato, assenza di altri addetti e numero giorni di apertura;
6. mancata o errata indicazione di dati fondamentali nel modello degli studi di settore;
7. indicazione in dichiarazione della causa di esclusione “7” dall’applicazione degli studi per tre periodi d’imposta consecutivi⁸;
8. imprese che hanno indicato incongruenze relative al costo del venduto;
9. imprese che hanno indicato utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro e non hanno indicato il numero e/o la percentuale di lavoro prestato dagli associati;
10. imprese che hanno indicato spese per la locazione di immobili e hanno ommesso di indicare le relative superfici delle unità locali utilizzate;
11. soggetti che presentano incongruenze tra i dati indicati nel quadro F – Elementi contabili e quelli corrispondenti dichiarati nel quadro T – Congiuntura economica;

⁸ Vengono esclusi dalla selezione, alla luce dei ritorni informativi degli scorsi anni, i soggetti che per il p.i. 2013 hanno indicato nel modello dello studio VG40U il codice attività 68.20.02 – Affitto di azienda ed hanno dichiarato di aver affittato l’unica azienda.

12. imprese che presentano incongruenze tra studio di settore presentato e dati strutturali indicati ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

È stata anche elaborata una specifica anomalia per i soggetti che, per il p.i. 2013, hanno presentato lo studio UG99U – Altri servizi a imprese e famiglie, indicando un codice di descrizione dell'attività incoerente con quello indicato per i periodi d'imposta 2011 e 2012. In particolare, per i tre periodi d'imposta risulta indicato lo stesso numero di codice di descrizione dell'attività, nonostante nel 2012 siano stati ridefiniti tali codici di descrizione dell'attività esercitata, con conseguente rinumerazione degli stessi. In tal caso è possibile che il contribuente abbia erroneamente indicato una attività diversa da quella effettivamente esercitata.

I contribuenti interessati nel 2015 da una comunicazione di anomalia nei dati degli studi di settore relativa al triennio 2011–2013 sono risultati circa 190.000.

I fac-simile delle 54 tipologie di comunicazione sono pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione: Home - Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Comunicazioni Anomalie 2015.

10.2 MODALITÀ DI COMUNICAZIONE ADOTTATE

La campagna informativa 2015, anche al fine di tener conto di quanto previsto dall'articolo 8 del decreto legge n. 95 del 2012 (convertito nella legge n. 135 del 2012), ha previsto di espletare l'attività di comunicazione delle anomalie dei dati degli studi di settore utilizzando esclusivamente le funzionalità del "Cassetto fiscale" mediante la pubblicazione delle comunicazioni nel citato Cassetto.

Per circa 31.000 soggetti interessati dalle comunicazioni in argomento, che in dichiarazione hanno chiesto di inviare all'intermediario le comunicazioni in questione (laddove lo stesso abbia ovviamente accettato), la relativa missiva è stata inviata all'intermediario tramite il canale Entratel.

Inoltre, come già effettuato l'anno scorso, anche quest'anno, ai contribuenti abilitati ai servizi telematici, che hanno optato per la ricezione di "Avvisi", viene inviato un messaggio via mail o sms, con il quale li si invita ad accedere al proprio cassetto fiscale, dove è stata pubblicata la comunicazione di anomalia, al fine di prenderne visione.

Infine, da quest'anno, per i soggetti che in UNICO non hanno incaricato l'intermediario a ricevere la comunicazione telematica, viene inviato un messaggio utilizzando l'indirizzo di posta certificata reperito da InfoCamere nel quale è evidenziato che la sezione degli studi di settore del cassetto fiscale è stata aggiornata.

11. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI

Atteso il perdurare nel 2014 della congiuntura economica negativa, si richiamano in questa sede le indicazioni operative già diramate per le attività di controllo relative ai periodi di imposta dal 2008 al 2013 (cfr. da ultima la circolare n. 20/E del 2014).

Quindi, per il periodo di imposta in argomento, si conferma che le risultanze dei parametri saranno utilizzate prevalentemente in fase di selezione dei soggetti e che, per l'eventuale attività di accertamento, si avrà cura di verificare la sussistenza, oltre che della presenza di maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei parametri, anche di ulteriori elementi di ausilio alla determinazione della pretesa tributaria.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

ALLEGATO 1

A) STUDI COMMERCIO

A1) Studio WM16U – Commercio al dettaglio di articoli di profumeria, per l'igiene personale e della casa.

Il Decreto Ministeriale del 29 dicembre 2014 ha previsto che, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, lo studio di settore WM16U si applichi anche ai contribuenti esercenti l'attività di commercio al dettaglio di saponi, detersivi, prodotti per la lucidatura e affini, di cui al codice attività 47.78.60.

Tale attività, sino al periodo di imposta 2013 era inclusa nello studio di settore UM87U, approvato con il Decreto Ministeriale 28 dicembre 2012.

A2) Studio WM32U – Commercio al dettaglio di oggetti d'arte e di antiquariato, di culto e di decorazione, chincaglieria, bigiotteria, bomboniere, articoli da regalo e per fumatori.

Il Decreto Ministeriale del 29 dicembre 2014 ha previsto che, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, lo studio di settore si applichi anche ai contribuenti esercenti l'attività di commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato, di cui al codice attività 47.79.20.

Tale attività, sino al periodo di imposta 2013 era inclusa nello studio di settore VM45U approvato con Decreto Ministeriale 28 dicembre 2012.

B) STUDI SERVIZI

B1) Studio di settore WG33U – Servizi degli istituti di bellezza.

In merito allo studio WG33U, applicabile alle attività di cui ai codici ATECO 96.02.02 (“Servizi degli istituti di bellezza”), 96.02.03 (“Servizi di manicure e pedicure”) e 96.09.02 (“Attività di tatuaggio e piercing”), si sottolinea che lo stesso, secondo quanto previsto dal Decreto Ministeriale 29 dicembre 2014, si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente alle attività oggetto dello studio, una o più delle seguenti attività complementari (riferibili invece allo studio VG95U): “Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)”, codice attività 96.04.10, e “Stabilimenti termali”, codice attività 96.04.20.

B2) Studio di settore WG55U – Servizi di pompe funebri e attività connesse.

Per lo studio in questione si evidenzia che ai righe D63 e D64 del modello approvato per il p.i. 2014 sono richieste le informazioni relative all’IVA indetraibile per effetto del c.d. “pro-rata” di detraibilità (rispettivamente, indetraibile al 100% e parzialmente), in precedenza richieste nel quadro Z del modello dello studio VG55U approvato per il p.i. 2012.

Si precisa, al riguardo, che l’informazione di cui al rigo D63 (“IVA da pro-rata indetraibile al 100%”), per il p.i. 2014, è da indicare al netto della corrispondente IVA da pro-rata indetraibile relativa ai beni strumentali.

B3) Studio di settore WG68U – Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco.

Si fa presente che per lo studio WG68U non è previsto il correttivo per credito di imposta per caro petrolio, che il decreto 28 marzo 2013 aveva reso applicabile allo studio VG68U a partire dal p.i. 2012. Il correttivo prevedeva che, in fase di applicazione dell’analisi di congruità, la variabile “Costi per carburanti e lubrificanti” fosse utilizzata al netto dell’“Ammontare del credito d’imposta per caro petrolio”.

Tale correttivo non è previsto per lo studio WG68U in quanto la variabile significativa nella nuova funzione di stima è rappresentata dai litri di gasolio o benzina consumati durante il periodo d’imposta e non più dai relativi costi.

B4) Studio di settore VG96U – Altre attività di manutenzione autoveicoli e di soccorso stradale.

Si precisa che lo studio di settore in questione non prevede per l’annualità 2014 il c.a. 52.21.50 (“Gestione di parcheggi e autorimesse”) inserito nel modello approvato per il p.i. 2013 ai soli fini di acquisizione dati.

C) STUDI ATTIVITÀ PROFESSIONALI

C1) Studio di settore VK28U – Attività nel campo della recitazione e della regia

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate di approvazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, da utilizzare per il periodo di imposta 2014, ha previsto che lo studio di settore VK28U venga utilizzato per tale annualità anche dai contribuenti che hanno esercitato in via prevalente l’attività relativa al codice 90.03.09 –

“Altre attività artistiche e letterarie”, ai soli fini dell’acquisizione di informazioni utili per la futura evoluzione dello studio.

Questa modalità di acquisizione delle informazioni, che utilizza i canali di trasmissione della dichiarazione UNICO ed è stata già più volte impiegata in passato, si ritiene possa essere particolarmente vantaggiosa sia per l’Agenzia che per i contribuenti che non vengono gravati dell’obbligo di fornire informazioni attraverso uno specifico questionario.

I Pertanto la trasmissione dei dati degli studi di settore ha un mero fine comunicativo; i soggetti interessati restano ovviamente assoggettati alla disciplina dei parametri.

C2) Studio di settore WK01U – Studi notarili

A seguito di diversi momenti di confronto con le Organizzazioni di categoria, anche successivi all’approvazione dello studio di settore, è emersa l’esigenza di inserire nel modello dello studio WK01U un apposito quadro “Z” finalizzato a raccogliere informazioni dettagliate e specifiche, utili ad una successiva evoluzione dello stesso.

In particolare l’intervento ha riguardato l’ampliamento delle prestazioni repertorate già presenti nel modello al rigo “D08” “Altre prestazioni annotate a repertorio”, prevedendo l’inserimento di nuove variabili per individuare con maggiore dettaglio le diverse prestazioni professionali che devono essere annotate a repertorio e che, a decorrere dal modello da utilizzare per il periodo d’imposta 2014, vengono richieste nei rigi da Z01 a Z14, del quadro” Z” – Dati complementari.