

Roma, 11 luglio 2012

Oggetto: Studi di settore – periodo di imposta 2011.

SOMMARIO

1. PREMESSA	4
2. PRINCIPALI NOVITÀ.....	7
2.1 NOVITÀ NORMATIVE.....	7
2.1.1 Possibilità di accertamento induttivo nei casi di infedeltà dichiarativa	7
2.2 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ.....	10
2.2.1 Aggiornamento delle analisi territoriali	10
2.2.2 Aggiornamento della «Territorialità dei Factory Outlet Center».....	10
2.2.3 Modifica dello studio VM05U con gli aggiornamenti per le regioni Abruzzo, Campania e Sicilia.....	11
2.2.4 Aggiornamento della territorialità del commercio	12
2.3 INTRODUZIONE DI NUOVI INDICATORI DI COERENZA ECONOMICA BASATI SU ANOMALIE NEI DATI DICHIARATI	13
2.3.1 Indicatore “Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”	13
2.3.2 Indicatore “Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso”	14
2.4 INTRODUZIONE DEL NUOVO INDICATORE DI NORMALITÀ ECONOMICA IN ASSENZA DEL VALORE DEI BENI STRUMENTALI.....	14
2.5 SOCI AMMINISTRATORI.....	15
2.6 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI: STUDIO DI SETTORE VM35U.....	16
3. REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE.....	16
3.1. CORRETTIVI RELATIVI ALL’ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA	17
3.2. CORRETTIVI SPECIFICI PER LA CRISI.....	17
3.3. CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE	19
3.4. CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI.....	20
4. UTILIZZO RETROATTIVO DI STUDI EVOLUTI E DI QUELLI “INTEGRATI”	21
5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA.....	22
5.1. ISTRUZIONI PARTE GENERALE.....	23
5.1.1 Misura delle sanzioni	23
5.1.2 Contribuenti ex “minimi”	24
5.1.3 Prospetto “Imprese multiattività”	25
5.2 NOVITÀ DEL QUADRO A.....	26
5.3. ISTRUZIONI COMUNI AI QUADRI F E G.....	26
5.4 NOVITÀ DEL QUADRO F	27
5.4.1 Soci amministratori	27
5.4.2 “Royalties”	28
5.4.3 Spese sostenute di importo non superiore a 1.000 euro	28
5.5 NOVITÀ DEL QUADRO Z	29
5.6 NOVITÀ DEL QUADRO X.....	30
5.7 NUOVO QUADRO V	32
5.8 NUOVE INFORMAZIONI RELATIVE ALL’ATTIVITÀ DI COMPRO-ORO	33
5.9 NOVITÀ DI UNICO 2012.....	33
6. PRINCIPALI NOVITÀ DI GERICO 2012	34

7. UTILIZZO DELLE RISULTANZE DEGLI INDICATORI DI COERENZA IN FASE DI ANALISI DEL RISCHIO E ATTIVITÀ DI CONTROLLO.....	34
8. COMUNICAZIONI DI ANOMALIA 2012	35
9. INVITI A PRESENTARE IL MODELLO DEGLI STUDI DI SETTORE.....	36
10. SEGNALAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITÀ.....	37
11. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI	38

Allegato n. 1

1. PREMESSA

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore ed, in particolare, per l'utilizzo degli stessi per il periodo d'imposta 2011.

Il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2011 con cui sono stati approvati 69 studi di settore che costituiscono la revisione di altrettanti studi precedentemente in vigore.

In particolare, i complessivi 69 studi interessati dalla revisione riguardano le evoluzioni di:

- 18 studi relativi ad attività economiche del settore delle manifatture;
- 17 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 provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2011.

L'articolo 6 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2011, relativo all'approvazione di 28 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio, ha anche confermato, con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, l'inutilizzabilità "*diretta*" dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per l'azione di accertamento nei confronti di:

- società cooperative a mutualità prevalente;
- soggetti IAS;
- soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 64.92.01 – "*Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi*" o dal codice 66.19.40 – "*Attività di Bancoposta*".

Inoltre, tale decreto ha previsto, per il solo periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, tale diverso utilizzo dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore anche nei confronti dei soggetti esercenti attività d'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 contraddistinta dal codice 68.20.02 – "*Affitto di aziende*".

Al riguardo, si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 8/E del 16 marzo 2012.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 26 aprile 2012 sono state inoltre approvate, a decorrere dal periodo d'imposta 2011, le 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 per

aggiornare o istituire gli indicatori di coerenza, compresi quelli previsti dall'art. 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146.

Le novità riguardano:

- a) i nuovi indicatori di coerenza economica basati su anomalie nei dati dichiarati;
- b) il nuovo indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali;
- c) l'aggiornamento dei valori di soglia per l'indicatore di coerenza «ricarico» per lo studio di settore VM04U;
- d) l'aggiornamento della “*Territorialità dei Factory Outlet Center*”;
- e) le modifiche allo studio VM05U con gli aggiornamenti per le regioni Abruzzo, Campania e Sicilia;
- f) l'aggiornamento delle analisi territoriali per il comune di Gravedona ed Uniti;
- g) l'aggiornamento della territorialità del commercio.

I 69 studi approvati con decreti del 28 dicembre 2011 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 TUIR, di ammontare superiore a euro 5.164.569.

L'evoluzione è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2009.

Si evidenzia, inoltre, che le Note tecniche e metodologiche, allegate ai citati decreti ministeriali del 28 dicembre 2011, illustrano con un elevato livello di dettaglio 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, sono stati 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.

Con riferimento all'analisi di coerenza e a quella della normalità economica, le Note tecniche e metodologiche relative ai nuovi studi riportano, per ogni indicatore:

- i valori di soglia suddivisi per cluster e modalità di distribuzione;
- le formule di calcolo;
- le distribuzioni ventili osservative in fase di elaborazione dello studio, suddivise per cluster e modalità di distribuzione.

Per quanto riguarda l'analisi della normalità economica, sono state esplicitate anche le modalità di funzionamento dei relativi indicatori.

Inoltre, le citate Note tecniche e metodologiche presentano una novità in relazione al processo riguardante l'analisi discriminante.

Si ricorda che tale processo consente di creare una regola di classificazione in grado di definire l'appartenenza di ciascuna impresa o professionista ai gruppi omogenei individuati nella fase di Cluster Analysis. Al riguardo, è stata utilizzata l'analisi discriminante lineare di Fisher. Si tratta di una tecnica statistica multivariata utile per identificare quelle variabili che meglio discriminano i gruppi omogenei.

In particolare, nell'analisi discriminante lineare, per ogni gruppo omogeneo viene calcolata una funzione di classificazione come combinazione lineare delle variabili discriminanti. Sulla base dei punteggi discriminanti, ottenuti utilizzando tale funzione, viene determinata la probabilità di appartenenza ai gruppi omogenei.

In tal modo è possibile associare ogni singola attività economica ad uno o più gruppi omogenei definendo le relative probabilità di appartenenza.

Nei Sub Allegati delle Note tecniche e metodologiche relative ai nuovi 69 studi di settore vengono riportate le variabili risultate significative nell'analisi con la novità dell'indicazione dei rispettivi pesi discriminanti individuati per ogni gruppo omogeneo.

Con riferimento a tutti i 206 studi di settore è stata inoltre valutata l'incidenza della particolare congiuntura economica dell'anno 2011.

Al riguardo, in occasione della riunione straordinaria del 4 aprile 2012, la Commissione degli esperti degli studi di settore, costituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, 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 in vigore per il periodo d'imposta 2011 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 2010 di cogliere adeguatamente la particolare congiuntura economica negativa relativa a tale annualità, ha fornito parere positivo all'unanimità, fatta eccezione per il rappresentante del Consiglio Nazionale dei Geologi, che si è astenuto, all'introduzione, per il periodo d'imposta 2011, di una serie di correttivi tesi ad adeguare alla particolare congiuntura economica gli studi di settore: tipicamente, interventi relativi all'analisi di normalità economica, correttivi specifici per la crisi, correttivi congiunturali di settore e correttivi congiunturali individuali.

Inoltre, la Commissione ha fornito parere positivo, all'unanimità, in merito all'introduzione di alcune modifiche applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2011, agli studi di settore in vigore per il medesimo periodo d'imposta.

Si tratta delle modifiche in precedenza richiamate, approvate con il citato decreto ministeriale 26 aprile 2012.

Tenuto conto del predetto parere della Commissione, è stata approvata con decreto ministeriale 13 giugno 2012, pubblicato in Gazzetta Ufficiale due giorni dopo, la “*revisione congiunturale speciale*” per il periodo d’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 sopra descritte, con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 18 giugno 2012, pubblicato in pari data sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate, ai sensi dell’articolo 1, comma 361, della legge n. 244 del 2007, sono stati approvati i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore per il periodo d’imposta 2011.

Si evidenzia, infine, che, per il periodo d’imposta 2012, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza a quanto previsto dall’articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998, sono stati individuati con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 12 gennaio 2012.

Per gli studi di settore applicabili nel periodo di imposta 2011, ed in particolare per le nuove versioni degli studi, si segnalano di seguito le principali novità, rinviando all’allegato n. 1 il commento analitico di quelle relative ad alcuni specifici studi.

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito sono analiticamente esplicitate le principali novità in relazione all’applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2011.

2.1 NOVITÀ NORMATIVE

Con le circolari n. 41/E del 2011 e n. 8/E del 2012 sono stati già forniti i necessari chiarimenti a commento delle novità introdotte dai decreti legge n. 98, n. 138 e n. 201 del 2011, convertiti con modificazioni, rispettivamente, dalle leggi n. 111, n. 148 e n. 214 del 2011.

Per quanto riguarda il decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012, convertito con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, la citata circolare n. 8/E del 2012 ha fornito chiarimenti in relazione all’articolo 5 del citato decreto, con il quale sono state apportate modifiche alla tempistica di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle integrazioni da apportare a studi di settore già in vigore, mentre, per quanto riguarda l’applicabilità di ricostruzioni induttive dei redditi ai contribuenti che omettono o dichiarano infedelmente i dati degli studi di settore, l’approfondimento della specifica tematica è stato demandato ad un successivo documento di prassi (cfr. successivo paragrafo 2.1.1).

2.1.1 Possibilità di accertamento induttivo nei casi di infedeltà dichiarativa

L’articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012, che ha modificato la precedente disposizione introdotta dal decreto legge n. 98 del 2011, ha previsto la possibilità, per

l’Agenzia delle Entrate, di ricorrere all’accertamento induttivo, ai sensi del secondo comma dell’articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, *“in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, 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”*.

In particolare, il legislatore, sostituendo la lettera d-ter) del secondo comma dell’articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ha previsto che l’omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore e l’indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti consente ora di ricorrere all’accertamento induttivo, senza subordinare tale possibilità alla condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell’articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Tale condizione è stata eliminata anche con riferimento all’ipotesi di infedele compilazione dei predetti modelli anche se, in quest’ultimo caso, è possibile il ricorso all’accertamento induttivo quando l’infedele compilazione dei predetti modelli comporta una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, 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.

Si segnala, inoltre, che il comma 5 del citato articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012, ha previsto che la modifica normativa si applica con riferimento agli accertamenti notificati a partire dalla data di entrata in vigore del medesimo articolo, vale a dire dal 2 marzo 2012, mentre per gli accertamenti già notificati in precedenza continua ad applicarsi quanto previsto dalla previgente lettera d-ter) del secondo comma dell’articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Vale la pena ricordare che nella circolare n. 8/E del 2012, con riferimento alla precedente formulazione della lettera d-ter) del secondo comma dell’articolo 39 del D.P.R., n. 600/73, introdotta dal decreto legge n. 98 del 2011, era stato precisato che *“La norma in commento, riferendosi alla potestà accertativa degli uffici, ha natura procedimentale e, pertanto, esplica effetti con riguardo a tutti i periodi d’imposta accertabili alla data di effettuazione del controllo cui risulta “teoricamente” applicabile la sanzione di cui all’articolo 1, comma 2-bis, del decreto legislativo n. 471 del 1997 [...] Si ritiene tuttavia, alla luce dei principi di trasparenza e di collaborazione cui sono improntati i rapporti tra Amministrazione e contribuenti, che gli uffici applicheranno ordinariamente la facoltà introdotta dalla citata disposizione del decreto legge n. 98 del 2011, e modificata dal decreto legge n. 16 del 2012, soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010”*.

A differenza quindi di quanto avvenuto con il decreto legge n. 98 del 2011, la data a partire dalla quale è possibile emettere gli accertamenti fondati sulla base della lettera d-ter) del secondo comma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è fissata dallo stesso articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012, rafforzando dunque l'interpretazione fornita nella circolare n. 8/E del 2012, in relazione alla precedente disposizione introdotta con il decreto legge n. 98 del 2011.

Si ritiene, tuttavia, che per le stesse motivazioni indicate nel predetto documento di prassi, gli uffici utilizzeranno ordinariamente la facoltà introdotta dalla citata disposizione del decreto legge n. 16 del 2012, soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010. Per le annualità precedenti il 2010, laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisasse l'interesse, con ricostruzioni di tipo analitico o analitico presuntivo evitando, in tali casi, per le ragioni su esposte, il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo "puro".

Va evidenziato che la previsione di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 16 del 2012 non trova applicazione laddove il contribuente spontaneamente, o a seguito di eventuale invito, comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. A tal fine, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza, la predetta comunicazione potrà essere effettuata presentando una dichiarazione integrativa entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322 del 1998.

Per maggiore chiarimento si riportano di seguito le due diverse ipotesi di comportamento del contribuente e le relative conseguenze sulle possibilità di effettuare un accertamento induttivo.

Ipotesi 1

Il contribuente non presenta il modello studi di settore nei termini ordinari e prima dell'inizio di controlli fiscali (accessi, ispezioni, verifiche, inviti di cui all'art. 32, comma 1, del D.P.R. 600/73, accertamenti) presenta dichiarazione integrativa entro i termini di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (articolo 2 comma 8 del D.P.R. n. 322 del 1998). In tale caso, se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, le sanzioni sono ravvedibili secondo le regole generali previste dall'articolo 13 del DLgs n. 472 del 1997 (come chiarito con la circolare n. 8/E del 2012).

Inoltre, laddove si verifichi quanto evidenziato in precedenza, l'Ufficio non potrà procedere ad accertamento induttivo.

Ipotesi 2

Il contribuente non presenta il modello studi di settore nei termini ordinari, ma solo dopo l'inizio di controlli fiscali (accessi, ispezioni, verifiche, inviti di cui all'art. 32, comma1, del D.P.R. 600/73, accertamenti). In tal caso:

- le sanzioni non sono ravvedibili (come previsto dall'articolo 13 del DLgs n. 472 del 1997);
- l'Ufficio può procedere ad accertamento induttivo ai sensi dell'articolo 39 secondo comma del D.P.R. n. 600 del 1973, come modificato dal decreto legge n. 98 del 2011 e dal D.L. n. 16 del 2012, poiché al momento dell'attivazione dei controlli il contribuente non ha presentato il modello.

Nel merito, si precisa che l'inciso riportato nella circolare n. 8/E del 2012 (già citato in precedenza e che, per maggior chiarezza, si riporta di seguito) è applicabile anche in relazione alla novella normativa in commento, laddove il contribuente adempia agli obblighi dichiarativi dopo che i controlli sono già iniziati. *“Per le annualità precedenti il 2010, invece, laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisi l'interesse, con ricostruzioni di tipo analitico o analitico presuntivo evitando, in tali casi, per le ragioni su esposte, il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo “puro””*.

2.2 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ

Come anticipato in premessa, con il decreto 26 aprile 2012 sono state approvate modifiche alle analisi della territorialità applicabili a partire dal periodo d'imposta 2011.

Le novità sono di seguito riportate.

2.2.1 Aggiornamento delle analisi territoriali

Le analisi territoriali a livello comunale, utilizzate nell'ambito degli Studi di Settore, sono state integrate a seguito dell'istituzione del nuovo comune di *“Gravedona ed Uniti”* (provincia di Como).

In merito si evidenzia che il nuovo comune di *“Gravedona ed Uniti”* è stato istituito a seguito dell'unione dei comuni di *“Consiglio di Rumo”*, *“Germasino”* e *“Gravedona”*.

2.2.2 Aggiornamento della «Territorialità dei Factory Outlet Center»

Al fine di tener conto, nell'ambito dello studio VM05U - Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori, della concorrenza costituita dai Factory Outlet Center (F.O.C), 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.

I valori delle distanze in minuti sono stati calcolati tramite funzionalità specifiche (Networking), di software GIS (Geographic Information System), in particolare del software ArcGis. Per tale calcolo è stato utilizzato un network che ha memorizzata la rete stradale italiana, con le relative distanze e i tempi medi di percorrenza calcolati su medie automobilistiche.

La territorialità dei Factory Outlet Center, costruita al 31 Dicembre 2008, aggiornata con decreto ministeriale del 22 marzo 2011 è stata nuovamente aggiornata per tenere conto dell’apertura del seguente F.O.C. Fashion District Melilli Outlet di Melilli (SR), avvenuta nel corso del 2011.

Nella tabella 1 dell’allegato 4 al decreto 26 aprile 2012 è riportato l’elenco completo dei F.O.C. aperti al 31 Dicembre 2011, mentre nella tabella 2 sono riportate le distanze aggiornate in funzione della nuova apertura unicamente per i comuni interessati. Si fa presente che i comuni distanti più di 90 minuti dal F.O.C. più vicino non compaiono nella tabella, poiché l’analisi delle funzioni di ricavo ha fatto emergere che oltre tale raggio la presenza di un F.O.C. è irrilevante in termini di concorrenza.

Inoltre, nel corso del 2011 è stato costituito in Lombardia il nuovo comune “*Gravedona ed Uniti*”, nato dalla fusione di tre comuni (Consiglio di Rumo, Germasino e Gravedona) e, poiché tale comune è localizzato entro un raggio di 90 minuti dal F.O.C. più vicino, viene anch’esso riportato nella tabella 2 in precedenza citata.

2.2.3 Modifica dello studio VM05U con gli aggiornamenti per le regioni Abruzzo, Campania e Sicilia

L’aggiornamento dello studio di settore VM05U relativo alle regioni Abruzzo, Campania e Sicilia si è reso necessario al fine di tenere conto delle aperture dei seguenti Factory Outlet Center (F.O.C.) avvenute nel corso del 2009 e del 2010:

- Pescara Outlet Village di Città Sant’Angelo (PE) in Abruzzo;
- Outlet Capri Due (La Reggia) di Marcianise (CE) in Campania;
- Sicilia Factory Outlet di Agira (EN) in Sicilia.

L’aggiornamento dello studio di settore è stato effettuato analizzando le informazioni contenute nel modello VM05U per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore per il periodo d’imposta 2010, trasmesso dai contribuenti quale allegato al modello UNICO 2011.

La fase di definizione della funzione di ricavo è stata predisposta su base regionale. In quest’ambito sono stati utilizzati i risultati dello studio “*Territorialità dei Factory Outlet Center*” che tengono conto dell’apertura dei nuovi F.O.C..

L'aggiornamento dello studio ha determinato, per le tre regioni analizzate, una modifica delle variabili e dei rispettivi coefficienti della "funzione di ricavo" e dei coefficienti di determinazione dei maggiori ricavi per l'applicazione degli indicatori di normalità economica.

In particolare:

- nel Sub Allegato 5.A al decreto 26 aprile 2012 sono riportate per le tre regioni analizzate le variabili ed i rispettivi coefficienti della "funzione di ricavo";
- nel Sub Allegato 5.B al decreto 26 aprile 2012 nell'ambito dell'analisi di normalità economica sono stati aggiornati i coefficienti di determinazione dei maggiori ricavi per l'applicazione degli indicatori di normalità economica "Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi", "Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi", "Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi" e "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi".

2.2.4 Aggiornamento della territorialità del commercio

Lo studio sulle aree della territorialità del commercio a livello comunale, provinciale e regionale (approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999, come modificato dai decreti ministeriali del 16 febbraio 2001 e 6 marzo 2008) è stato aggiornato per cogliere le variazioni intervenute nelle caratteristiche della rete distributiva, in rapporto al suo grado di modernizzazione e di copertura dei servizi di prossimità, e dello sviluppo socio-economico del territorio.

La precedente versione della territorialità del commercio aveva permesso la classificazione in 7 aree territoriali omogenee, cogliendo le più significative differenze tra gli stessi in termini di grado di modernizzazione della rete distributiva, grado di copertura dei servizi di prossimità e grado di sviluppo socio-economico.

Allo scopo di individuare le modifiche intervenute nelle caratteristiche territoriali che differenziano tra loro le aree del nostro paese, è stato aggiornato il set di indicatori precedentemente utilizzati. In particolare, sono stati aggiornati gli indicatori che rappresentano le caratteristiche della Grande Distribuzione Organizzata.

Dopo aver aggiornato il set di indicatori, le aree territoriali omogenee sono state ridefinite utilizzando l'Analisi Discriminante, in modo che, all'interno di ogni area territoriale, i comuni, le province e le regioni presentino caratteristiche simili in termini di sviluppo socio-economico e della rete distributiva.

Nei Sub Allegati 7.A, 7.B e 7.C al decreto 26 aprile 2012 sono riportati gli elenchi, rispettivamente, dei singoli Comuni, Province e Regioni con i relativi gruppi territoriali di appartenenza.

2.3 INTRODUZIONE DI NUOVI INDICATORI DI COERENZA ECONOMICA BASATI SU ANOMALIE NEI DATI DICHIARATI

Il decreto 26 aprile 2012 ha individuato dieci nuovi indicatori di coerenza economica finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta indicazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore.

Gli indicatori approvati sono i seguenti:

- 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) Valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi;
- e) Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- f) Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;
- g) Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;
- h) Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;
- i) Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza delle relative spese;
- j) Mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro.

Tali indicatori si applicano già con riferimento agli studi di settore in vigore per il periodo di imposta 2011.

2.3.1 Indicatore “Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”

Tra gli studi compresi nell’ambito di applicazione del primo dei nuovi indicatori di coerenza economica approvati con decreto ministeriale 26 aprile 2012 - Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale - è presente lo studio VG75U, relativo all’installazione di impianti elettrici, idraulico-sanitari ed altri impianti.

Con riferimento al predetto studio, tuttavia, si segnala che, l’attività economica di riferimento potrebbe essere interessata, in particolari circostanze, dalla presenza di

giacenze ultrannuali, anche se in misura minore rispetto agli altri studi dell’*“area edilizia”* (per i quali l’applicazione del predetto indicatore risulta esclusa).

In merito, le articolazioni operative avranno cura di tenere conto di tale circostanza già in fase di analisi del rischio e di selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo.

2.3.2 Indicatore “Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso”

Tra gli studi compresi nell’ambito di applicazione del nuovo indicatore di coerenza economica approvati con decreto ministeriale 26 aprile 2012 - Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso – vi è lo studio TM87U, relativo al Commercio al dettaglio di altri prodotti.

Al riguardo occorre segnalare che tra le attività cui risulta applicabile lo studio TM87U è presente anche quella di *“Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari”* – codice attività 47.19.90.

Sul punto, si osserva che tale attività potrebbe essere interessata, in alcune circostanze, dalla presenza di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, come ad esempio la vendita di giornali, tabacchi o anche la vendita di schede e ricariche telefoniche.

In merito, le articolazioni operative avranno cura di tenere conto di tale circostanza già in fase di analisi del rischio e di selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo.

2.4 INTRODUZIONE DEL NUOVO INDICATORE DI NORMALITÀ ECONOMICA IN ASSENZA DEL VALORE DEI BENI STRUMENTALI

Il decreto 26 aprile 2012 ha individuato un nuovo indicatore di normalità economica applicabile a 145 studi di settore che prevedono nelle funzioni di ricavo/compenso la partecipazione della variabile *“Valore dei Beni Strumentali”* e che richiedono, nel modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, informazioni riconducibili ai beni strumentali utilizzati per lo svolgimento delle attività.

L’elenco dei 145 studi di settore interessati è riportato nel Sub Allegato 1.A al decreto 26 aprile 2012.

La condizione di non normalità legata al predetto indicatore è determinata dalla presenza di *“Beni Strumentali”* tra i dati strutturali cui non corrisponde un’indicazione del relativo *“Valore dei Beni Strumentali”* tra i dati contabili.

I contribuenti che hanno dichiarato informazioni riferite a uno o più beni strumentali nei quadri relativi ai dati strutturali e non hanno dichiarato il relativo *“Valore dei Beni Strumentali”* tra i dati contabili (rigo F29 campo 1 per le attività di

impresa e rigo G14 campo 1 per le attività professionali), sono definiti soggetti non normali.

Per tali soggetti il “*Valore dei Beni Strumentali*” da Normalità Economica è determinato in misura pari alla media, ponderata per la probabilità di appartenenza al cluster, del “*Valore dei Beni Strumentali per addetto normale di riferimento*” (per la cui individuazione si rimanda alla nota tecnica allegata al decreto 26 aprile 2012) moltiplicato per il numero di addetti.

Nel decreto 26 aprile 2012 è riportato, nel Sub Allegato 1.B per le attività di impresa e 1.C per le attività professionali, distintamente per studio di settore e cluster, il “*Valore dei Beni Strumentali per addetto normale di riferimento*”. Per lo studio di settore UG69U, costruito su base regionale, il “*Valore dei Beni Strumentali per addetto normale di riferimento*” è stato definito per ciascun cluster regionale individuato ed è riportato nel Sub Allegato 1.D al citato decreto 26 aprile 2012.

Successivamente, il maggior ricavo o compenso da Normalità Economica, relativo al nuovo indicatore, è calcolato come prodotto tra il Valore dei Beni Strumentali da Normalità Economica e il Coefficiente di determinazione del maggior ricavo/compenso. Tale coefficiente si ottiene come media, ponderata per la probabilità di appartenenza al cluster, dei singoli coefficienti di determinazione del maggior ricavo/compenso.

Nel decreto 26 aprile 2012 è riportato, nel Sub Allegato 1.E per le attività di impresa e 1.F per le attività professionali per studio di settore e cluster, il “*Coefficiente di Determinazione del maggior ricavo/compenso*”. Per lo studio di settore UG69U, costruito su base regionale, il “*Coefficiente di Determinazione del maggior ricavo/compenso*” è stato definito per ciascun cluster regionale individuato ed è riportato nel Sub Allegato 1.G al decreto 26 aprile 2012.

2.5 SOCI AMMINISTRATORI

Analogamente a come è avvenuto per gli studi evoluti per i periodi d'imposta 2009 e 2010, anche per quelli relativi al 2011 è stata introdotta una nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi basata sugli studi di settore (cfr paragrafo 2.4 “*La gestione dei soci amministratori*” della circolare n. 34/E del 2010 e paragrafo 2.3 “*Soci amministratori*” della circolare n. 30/E del 2011).

Al riguardo, per tali studi, indipendentemente dal rapporto che lega i soci amministratori con la società (collaborazione coordinata e continuativa, ecc.), è stata adottata la metodologia di stima fondata sulle “*teste*”, normalizzate in base alla percentuale di lavoro svolto, in luogo di quella fondata sulle “*spese*” sostenute per la remunerazione dell'attività prestata.

La novità riguarda tutti i nuovi studi relativi alle attività economiche dei settori delle manifatture, del commercio e dei servizi.

Per quanto riguarda gli studi applicabili alle attività professionali svolte sia in forma di impresa che di lavoro autonomo VK08U (Attività dei disegnatori tecnici) e

VK16U (Amministrazione di condomini, gestione di beni immobili per conto terzi e servizi integrati di gestione agli edifici), si fa presente che solo per quest'ultimo è stata utilizzata la nuova metodologia di stima, mentre, con riferimento allo studio VK08U, la modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori è fondata sulle *“ore settimanali e settimane di lavoro nell'anno”*.

2.6 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI: STUDIO DI SETTORE VM35U

Lo studio di settore VM35U (Erboristerie) rappresenta la terza elaborazione, dopo lo studio UG69U relativo alle costruzioni e lo studio VM05U relativo al commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature, di studi di settore su *“base regionale o comunale”* prevista dall'articolo 83, commi 19 e 20, del decreto legge n. 112 del 2008, convertito nella legge 133 dello stesso anno.

Tale disposizione prevede, in particolare, che *“in funzione dell'attuazione del federalismo fiscale, a decorrere dal 1° gennaio 2009 gli studi di settore [...] vengono elaborati, sentite le associazioni professionali e di categoria, anche su base regionale o comunale, ove ciò sia compatibile con la metodologia prevista dal comma 1”* dell'articolo 62-bis del decreto legge n. 331 del 1993.

Lo studio di settore in argomento ha ad oggetto l'attività relativa al codice ATECO 2007: 47.75.20 - Erboristerie.

A differenza di quanto è avvenuto per gli studi di settore regionalizzati richiamati in precedenza, 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, è stata utilizzata la metodologia relativa ai Modelli Lineari Misti (LMM) che costituiscono un'estensione della Regressione Lineare Multipla (LM).

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 consente l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate, utilizzando l'informazione completa legata sia alla suddivisione in gruppi omogenei che a quella di tipo territoriale.

In tal modo si è tenuto 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.

3. REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE

Il decreto ministeriale del 13 giugno 2012 ha previsto che i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore utilizzabili per il periodo di imposta 2011 tengano conto di quattro tipologie di correttivi:

1. modifica del funzionamento dell'indicatore di normalità economica “*durata delle scorte*”;
2. correttivi specifici per la crisi;
3. correttivi congiunturali di settore;
4. correttivi congiunturali individuali.

Gli ultimi tre correttivi sono applicati ai soggetti che presentano, nel periodo d'imposta 2011, ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al ricavo/compenso puntuale di riferimento, che è dato dall'applicazione dell'analisi di congruità e di normalità economica, come eventualmente modificata a seguito dell'applicazione dello specifico correttivo in precedenza indicato al punto 1. Si fa presente che tali correttivi si applicano indipendentemente dal posizionamento rispetto all'analisi di normalità economica.

3.1. 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 presentano, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- riduzione dei ricavi dichiarati ai fini della congruità nel periodo d'imposta 2011 rispetto a quelli del 2010;
- situazione di coerenza delle esistenze iniziali.

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 alla crisi economica.

3.2. CORRETTIVI SPECIFICI PER LA CRISI

Per lo studio di settore VK21U, relativo alle attività degli studi odontoiatrici, è stato confermato l'intervento, già previsto in relazione all'applicazione dello studio di settore al periodo di imposta 2010, che tiene conto degli effetti dell'accordo, siglato in data 28 luglio 2008, tra il Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali e le Organizzazioni di Categoria per il progetto “*Odontoiatria Sociale*”, con l'obiettivo di favorire l'accesso alle cure odontoiatriche per particolari categorie svantaggiate, invitando i professionisti a prestare le cure indicate in un apposito elenco ad un onorario di riferimento ridotto rispetto a quello mediamente praticato.

Al riguardo, al fine di adeguare i risultati derivanti dall'applicazione delle funzioni di stima dei ricavi o compensi è stato introdotto, per il periodo d'imposta 2011, un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati calcolato come differenza tra il ricavo o compenso puntuale derivante dall'applicazione della analisi di congruità e normalità economica sui dati dichiarati e il ricavo o compenso puntuale ricalcolato al fine di non tener conto, nella stima, della parte di attività riferita a prestazioni rese nell'ambito del progetto di "Odontoiatria Sociale".

Per gli studi di settore VG72A - Trasporto con taxi e noleggio di autovetture con conducente e VG72B - Altri trasporti terrestri di passeggeri, è stato previsto un correttivo connesso all'incremento dei prezzi dei carburanti.

L'applicazione di tale correttivo determina un valore di riduzione dei ricavi stimati, calcolato come differenza tra il ricavo puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità sui dati dichiarati e il ricavo puntuale ricalcolato utilizzando, nell'applicazione delle funzioni di stima dei ricavi, la variabile "Costi per carburanti" (per quanto riguarda lo studio VG72A la variabile in questione è ripartita in Costi per benzina, gasolio, GPL e metano), a cui è stato applicato un indice deflattivo determinato effettuando una valutazione comparativa del relativo impatto sui conti economici del 2010 rispetto al 2009, anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore.

Per lo studio di settore VG68U - Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco, sono stati previsti tre correttivi specifici per la crisi che tengono conto dell'incremento dei prezzi dei carburanti, del credito d'imposta per caro petrolio e del familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria.

Il correttivo specifico relativo all'incremento dei prezzi dei carburanti prevede che:

- i "Costi per carburanti e lubrificanti" vengano riportati ai prezzi dell'anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello studio di settore, deflazionando i relativi costi dichiarati per il periodo d'imposta di applicazione;
- al ricavo puntuale, risultante dall'applicazione della sola analisi di congruità sulla base dei costi così deflazionati, viene aggiunta la quota parte di incremento dei "Costi per carburanti e lubrificanti" che, dalle analisi effettuate in fase di predisposizione del correttivo, è risultata traslabile sui ricavi.

Con riferimento ai correttivi specifici relativi al credito d'imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria, si precisa che tali correttivi, nell'applicazione delle funzioni di stima dei ricavi, utilizzano:

- la variabile "Costo per carburanti e lubrificanti" al netto dell'"Ammontare del credito d'imposta per caro petrolio";
- la variabile "Collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale e familiari diversi (percentuale di lavoro prestato diviso 100)" al netto del contributo del familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria. Il correttivo prevede che, in fase di applicazione dell'analisi di congruità, per il calcolo della variabile di regressione "Collaboratori dell'impresa familiare e

coniuge dell'azienda coniugale e familiari diversi (percentuale di lavoro prestato diviso 100)”, la percentuale complessiva di lavoro prestato dai “Collaboratori familiari e coniuge dell'azienda coniugale” e dai “Familiari diversi”, venga diminuita del maggiore importo tra la percentuale media di lavoro prestato dai “Collaboratori familiari e coniuge dell'azienda coniugale” e la percentuale media di lavoro prestato dai “Familiari diversi”.

L'applicazione dei suddetti correttivi può determinare una riduzione dei ricavi stimati, calcolata come differenza tra il ricavo puntuale derivante dalla sola applicazione dell'analisi di congruità sui dati dichiarati e il ricavo stimato applicando gli specifici interventi correttivi individuati per lo studio.

3.3. CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE

La fase di analisi per l'elaborazione dei correttivi congiunturali di settore ha interessato gli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2011.

In particolare, sono state esaminate le riduzioni delle tariffe per i 12 studi di settore dei professionisti che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi e la contrazione dei margini e della redditività per gli altri 194 studi di settore, oltre che per lo studio UK23U con riferimento alla sola attività di impresa.

Dalle analisi effettuate è emerso che 164 studi di settore sono stati caratterizzati nel 2011 da una riduzione dei margini economici e della redditività a seguito di modifiche strutturali delle relazioni tra le variabili economiche.

Per tali studi di settore sono stati individuati specifici coefficienti correttivi congiunturali, calcolati per singolo modello organizzativo (cluster).

I valori di tali correttivi sono stati determinati sulla base dell'analisi, per gruppo omogeneo (cluster), dell'andamento dei conti economici e del valore dei beni strumentali mobili rispetto all'anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore, attraverso una valutazione comparativa dell'andamento dei ricavi/compensi dichiarati e stimati in modo da cogliere la riduzione dei margini e della redditività e il minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari.

Per gli studi di settore UG69U e VM05U, costruiti su base regionale, i correttivi sono stati definiti per ciascun cluster regionale individuato.

L'applicazione di tali correttivi 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 congiunturali di settore previsti per lo studio, ponderati con le probabilità di appartenenza ai gruppi omogenei (cluster).

Per i 12 studi di settore dei professionisti che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, il correttivo congiunturale di settore è stato elaborato in modo da tener conto della riduzione delle tariffe per le prestazioni professionali, correlata alla situazione di crisi economica.

Gli studi di settore interessati da tale ultimo correttivo sono quelli di seguito indicati:

- UK23U - Servizi di ingegneria integrata;
- UK24U - Consulenza agraria fornita da agrotecnici e periti agrari;
- UK25U - Consulenza agraria fornita da agronomi;
- UK29U - Studi di geologia;
- VK01U - Studi notarili;
- VK02U - Studi di ingegneria;
- VK03U - Attività tecniche svolte da geometri;
- VK04U - Studi legali;
- VK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro;
- VK06U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi;
- VK17U - Periti industriali;
- VK18U - Studi di architettura.

Tale correttivo è stato elaborato, analizzando le informazioni contenute nella Banca Dati degli Studi di Settore in relazione ai periodi d'imposta 2005-2010, con l'utilizzo della metodologia dei modelli misti per misure ripetute nel tempo.

A seguito delle analisi effettuate si è giunti, per ciascuno studio, all'identificazione di coefficienti correttivi congiunturali di settore basati sulla contrazione delle tariffe applicate, attraverso il confronto tra il periodo d'imposta 2010 e l'anno di costruzione dello specifico studio di settore.

In particolare, l'applicazione di tale correttivo determina un valore di riduzione dei compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità per il coefficiente congiunturale di settore individuato per lo studio.

3.4. CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI

I correttivi congiunturali individuali adeguano la flessibilità del modello degli studi di settore con specifico riferimento ai soggetti che hanno presentato nel 2011 una situazione di crisi.

Tali correttivi sono stati previsti, per tutti i 206 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2011, esaminando i seguenti aspetti:

- la ritardata percezione dei compensi a fronte delle prestazioni rese (per i 12 studi di settore dei professionisti che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi – cfr paragrafo 3.3 correttivi congiunturali di settore);

- la contrazione dei costi variabili (per gli altri 194 studi di settore, nonché per lo studio UK23U - Servizi di ingegneria integrata, per la parte applicabile alle imprese).

Nell'ambito del settore dei professionisti, per i 12 studi che applicano la funzione di compenso basata sul numero degli incarichi, come anticipato in precedenza, il correttivo congiunturale individuale tiene conto della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, correlata alla situazione di crisi economica.

Tale correttivo è stato determinato analizzando, per il 2007 ed il 2008, la relazione esistente tra l'andamento dei compensi dichiarati, il posizionamento rispetto all'analisi di congruità e la percentuale di compensi relativi ad incarichi iniziati e completati nell'anno.

Accedono al correttivo i soggetti che presentano compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al compenso puntuale di riferimento derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità, di normalità economica e di eventuali correttivi non riferiti alla crisi economica.

L'applicazione di tale correttivo determina un valore di riduzione dei compensi stimati inversamente proporzionale alla percentuale di compensi relativi agli incarichi iniziati e completati nell'anno.

Con riferimento ai rimanenti 194 studi di settore, nonché allo studio UK23U, per la parte applicabile alle imprese, si fa presente che i correttivi congiunturali individuali possono essere applicati dai soggetti che presentano, per il periodo d'imposta 2011, costi variabili inferiori ai costi variabili storici di riferimento, individuati, questi ultimi, come il maggior valore tra i costi variabili dei periodi d'imposta 2009 e 2010.

L'applicazione di questa tipologia di correttivo congiunturale individuale determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati calcolato moltiplicando il ricavo/compenso puntuale di riferimento, derivante dall'applicazione dell'analisi della congruità, per un coefficiente di ponderazione che tiene conto sia della contrazione dei costi variabili non colta dai correttivi congiunturali di settore, sia della rigidità del modello di stima degli studi di settore connessa alla riduzione dei costi variabili derivante da situazioni di crisi.

4. UTILIZZO RETROATTIVO DI STUDI EVOLUTI E DI QUELLI "INTEGRATI"

Nella precedente prassi sull'argomento è stato più volte evidenziato che gli studi di settore evoluti possono essere utilizzati, ai fini dell'accertamento, ove più favorevoli al contribuente ed a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti quello della loro entrata in vigore (cfr paragrafo 2.1 della circolare n. 23/E del 2006, richiamato anche dal paragrafo 5 della circolare n. 34/E del 2010).

In particolare, con la circolare n. 23/E del 2006 era stato chiarito che, *“in sede di contraddittorio, l’Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l’eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze dello studio di settore evoluto per giustificare scostamenti tra l’ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l’Ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d’imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto”*.

Tanto premesso, si fa però osservare che la base dati 2009, utilizzata per elaborare gli studi evoluti per il periodo di imposta 2011, ha mostrato significative modifiche nello svolgimento delle attività soggette agli studi.

Tali modifiche sono per lo più riconducibili agli effetti della specifica crisi economica e dei mercati, che hanno reso necessario integrare gli studi di settore all’epoca vigenti con specifici fattori correttivi, approvati con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 19 maggio 2009.

I risultati degli studi di settore, la cui evoluzione è stata approvata con i decreti ministeriali 28 dicembre 2011, di conseguenza, come emerso anche in sede di Commissione degli esperti nella riunione del 1° dicembre 2011, non potranno essere utilizzati, in fase accertativa, per i periodi d’imposta precedenti al 2011.

Ovviamente, richiamando quanto già chiarito nella precedente prassi sull’argomento, la possibilità di utilizzo retroattivo è esclusa anche per le risultanze che derivino dagli studi in parola e dai restanti studi, non in evoluzione per il 2011, integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 13 giugno 2012, in quanto tali risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica del 2011, non applicabili ad annualità precedenti (cfr articolo 1 del citato decreto ministeriale 13 giugno 2012).

Alla medesima conclusione si perviene in relazione alla possibilità di utilizzo per annualità successive al 2011 degli studi di settore integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 13 giugno 2012.

In conclusione, le risultanze degli studi applicabili al periodo di imposta 2011 (quindi comprensivi dei correttivi approvati con decreto ministeriale 13 giugno 2012) trovano applicazione, ai fini dell’accertamento, per il solo periodo d’imposta 2011.

5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA

Le specifiche istruzioni alla compilazione dei modelli relativi ai 206 studi di settore in vigore per il periodo d’imposta 2011 sono state riviste nella forma grafica; in merito è stata adottata una forma di impaginazione di più facile lettura sostituendo quella utilizzata negli anni precedenti, su tre colonne, con quella *“a tutta pagina”* già utilizzata per la *“Parte generale”* delle istruzioni dei modelli studi di settore.

Di seguito si riportano le principali novità della modulistica relativa agli studi di settore utilizzabile per la dichiarazione dei dati afferenti l’annualità 2011.

5.1. ISTRUZIONI PARTE GENERALE

5.1.1 Misura delle sanzioni

Nelle “*Parte generale*” delle istruzioni, comune a tutti i modelli, è stata richiamata la nuova misura delle sanzioni previste sulla base delle modifiche introdotte dal decreto legge n. 98 del 2011.

Al riguardo, il citato decreto legge ha disposto la modifica, a decorrere dalle dichiarazioni presentate dal giorno 6 luglio 2011, delle sanzioni applicabili ai contribuenti che non dichiarano correttamente i dati afferenti l'applicazione degli studi di settore.

In particolare, tale intervento normativo ha previsto che:

- in caso di omessa presentazione del modello degli studi di settore si applica la sanzione amministrativa pari a 2.065 euro, che corrisponde al massimo importo previsto per le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni (articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997);
- in caso di accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore, la misura della sanzione massima e minima prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP è elevata del 50% nel caso in cui sia stata omessa la presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (articoli 1 comma 2-bis.1 e articolo 5 comma 4-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e articolo 32, comma 2-ter, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Naturalmente, sulla base delle nuove disposizioni normative e come precisato nelle circolari n. 41/E del 2011 e n. 8/E del 2012, le maggiori sanzioni previste nei casi di omessa presentazione del modello sono applicabili laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nelle medesime istruzioni è inoltre precisato che “*ai fini delle imposte sui redditi, e dell'Irap le maggiori sanzioni non si applicano se il maggior reddito d'impresa o di arte o professione, ovvero il maggior imponibile Irap, accertati a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non sono superiori al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato, ovvero al 10 per cento dell'imponibile Irap dichiarato (articolo 1, commi 2-bis e 2-bis.1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 e articolo 32, commi 2-bis e 2-ter, del D.Lgs. n. 446 del 1997). Ai fini dell'Iva le maggiori sanzioni non si applicano se la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quella dichiarata (articolo 5, comma 4-bis e 4-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997)*”.

5.1.2 Contribuenti ex “*minimi*”

La normativa che regola l’uscita dal regime dei minimi (articolo 1 comma 112 della legge n. 244 del 2007) prevede che, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta, i ricavi, i compensi e le spese sostenute che hanno già concorso a formare il reddito durante il periodo in cui si era “*minimi*” non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi sottoposti al regime ordinario, ancorché di competenza di tali periodi. Viceversa, quei componenti che, ancorché di competenza del periodo soggetto al regime dei minimi, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo stesso, assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti.

Tale sfasamento tra principio di “*cassa*” e principi ordinari avrebbe potuto comportare delle distorsioni nei risultati degli studi di settore applicati dalle persone fisiche esercenti attività d’impresa, in termini di congruità dei ricavi, di posizionamento rispetto agli indicatori di coerenza economica e di normalità economica.

Si pensi, ad esempio, ai costi relativi all’acquisto di merci che sono state pagate e consegnate nel periodo di imposta 2010 (annualità in cui la determinazione del reddito è stata effettuata seguendo le regole dei minimi), nel caso in cui tali merci non siano poi rivendute nel medesimo periodo.

Se il contribuente nel periodo d’imposta successivo esce dal regime dei minimi e applica le regole ordinarie di determinazione del reddito, al fine di evitare un salto di imposta, non dovrebbe conteggiare fiscalmente tali costi, anche se le merci sono effettivamente state vendute nel 2011 e, quindi, i proventi della cessione risultano essere di competenza di quest’ultimo esercizio.

In questo caso i risultati degli studi di settore potrebbero registrare una stima dei ricavi inferiore rispetto all’applicazione ad un analogo contribuente non interessato da tale passaggio. Tale minor valore deriverebbe da un costo del venduto più basso (elemento normalmente utilizzato nelle regressioni di stima) e da un’alterazione dell’indicatore di normalità e di coerenza della durata delle scorte, se previsto dallo studio.

Al fine di neutralizzare gli effetti distorsivi sui risultati degli studi di settore, derivanti dal passaggio dal principio di “*cassa*” dei minimi a quello di competenza ordinariamente utilizzato dalle imprese, sono state previste particolari modalità applicative nei confronti dei soggetti “*ex minimi*”.

Infatti, nei confronti dei soggetti esercenti attività d’impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d’imposta in cui cessa di avere applicazione il regime dei “*minimi*”, le modifiche apportate al decreto ministeriale 11 febbraio 2008, ad opera dell’articolo 6 del Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 28 dicembre 2011, hanno previsto, per il solo periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, l’inutilizzabilità “*diretta*” degli studi di settore per l’azione di accertamento (cfr paragrafo 5 della circolare n. 8/E del 16 marzo 2012). La disposizione riguarda, quindi, i soli soggetti che nel 2011 sono rientrati nel regime ordinario a seguito della precedente adesione al regime dei “*minimi*”.

Invece, coloro che nei periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2010 o precedenti hanno cessato di avvalersi del regime dei contribuenti "minimi", devono fornire alcuni dati contabili, da indicare nei quadri F, G e X, senza tenere conto degli effetti derivanti dallo "specifico principio di cassa" correlato al citato regime e applicato nei periodi di imposta precedenti.

A tal fine, ad esempio, il costo del venduto da considerare per la stima dei ricavi dovrà coincidere con il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dei beni o servizi da cui originano i ricavi dichiarati dal contribuente. Tale costo dovrà essere indicato al netto dell'IVA esposta in fattura. Il valore delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali, da indicare nel quadro F, di conseguenza, dovrà essere determinato in relazione alle merci effettivamente giacenti nel magazzino, anche se i relativi costi, sulla base delle disposizioni previste dal regime dei "minimi", sono stati dedotti integralmente nel periodo di imposta di acquisto.

Nella sezione della parte generale denominata - "Modalità di compilazione" è stata pertanto introdotta un'avvertenza riguardante la specifica modalità di compilazione da parte dei contribuenti ex "minimi".

In particolare è stato specificato che "i soggetti che nei periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2010 o precedenti, hanno cessato di avvalersi del regime dei contribuenti "minimi", previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, devono fare attenzione a fornire alcuni dati contabili, da indicare nei quadri F, G e X, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime. In particolare, i dati relativi alle variabili rilevanti per la determinazione del cluster o per la stima dei ricavi e dei compensi (per l'individuazione delle quali si rimanda al contenuto delle Note Tecniche e Metodologiche degli studi di settore, disponibili anche sul sito dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it), devono essere indicati in modo da consentire la corretta applicazione degli studi di settore anche nei confronti di tali soggetti."

5.1.3 Prospetto "Imprese multiattività"

Nelle istruzioni alla "Parte generale" della modulistica degli studi di settore è stato precisato che il prospetto delle "Imprese multiattività" può comunque essere compilato anche se i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti non superano il 30% dei ricavi complessivi.

La compilazione di tale prospetto, infatti, comporta effetti anche in merito al posizionamento dei nuovi indicatori di coerenza economica approvati con il decreto ministeriale 26 aprile 2012, finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

5.2 NOVITÀ DEL QUADRO A

Anche per gli studi di settore evoluti nel 2011, analogamente a come avvenuto in relazione al 2009 ed al 2010 (cfr paragrafo 6.1 della circolare n. 34/E del 2010 e paragrafo 5.1 della circolare n. 30/E del 2011), è stato ristrutturato il quadro A al fine di adeguarlo alla nuova metodologia di stima dei soci amministratori.

In particolare, il predetto quadro è stato interessato dalle seguenti modifiche:

- introduzione di due nuovi rigi denominati “*Soci amministratori*” e “*Soci non amministratori*” in luogo dei precedenti “*Soci con occupazione prevalente nell’impresa*” e “*Soci diversi da quelli di cui al rigo precedente*”;
- introduzione del nuovo rigo “*Associati in partecipazione*”, che sostituisce quelli presenti in precedenza, denominati “*Associati in partecipazione che apportano lavoro prevalentemente nell’impresa*” e “*Associati in partecipazione diversi da quelli di cui al rigo precedente*”.

Si ricorda, come già chiarito in relazione ai periodi di imposta 2009 e 2010, rispettivamente al paragrafo 6.1 della circolare n. 34/E del 2010 e al paragrafo 5.1 della circolare n. 30/E del 2011, che “*nel caso in cui il socio amministratore svolga anche altre attività, oltre a quella di amministratore, per le quali non sono corrisposti compensi sulla base di un rapporto contrattuale intrattenuto con la società, la percentuale di lavoro prestato dal socio amministratore da indicare nel quadro A dovrà tenerne conto. In questa ultima ipotesi, l’apporto di lavoro prestato dal socio amministratore sarà valorizzato dal software GERICO esclusivamente sulla base della percentuale indicata nel quadro A. Ad esempio, se il socio amministratore svolge per il 60% l’attività di amministratore e per il 40% altra attività non retribuita la percentuale che si dovrà indicare è pari al 100%. [...] Per maggiori approfondimenti sulle modalità di indicazione della percentuale relativa a detto apporto di lavoro, si rinvia alle istruzioni riportate al paragrafo 7.4.2 della circolare n. 32/E del 21 giugno 2005, al paragrafo 5.1 della circolare n. 23/E del 22 giugno 2006 e al paragrafo 10.2 della circolare n. 44/E del 29 maggio 2008*”.

5.3. ISTRUZIONI COMUNI AI QUADRI F E G

Nei quadri F e G devono essere indicati gli elementi contabili necessari per l’applicazione dello studio di settore. Per quanto riguarda le istruzioni relative alla compilazione di tali quadri, da quest’anno è stato previsto, per la quasi generalità degli studi di settore (eccetto che per gli studi che prevedono quadri contabili specifici), un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione di entrambi i citati quadri.

Le istruzioni relative agli specifici modelli, infatti, riportano che: “*Per quanto riguarda le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro (ndr. F o G) si rinvia al documento “Istruzioni quadro F e quadro G”*”.

L’intervento consente di non appesantire ulteriormente le istruzioni relative ai modelli, fornendo in un unico documento le indicazioni valide per la compilazione dei quadri contabili di tutti i modelli interessati.

5.4 NOVITÀ DEL QUADRO F

Si riportano, di seguito, le principali novità relative al quadro F del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e delle relative istruzioni, approvato per il periodo di imposta 2011.

5.4.1 Soci amministratori

Come avvenuto per gli studi evoluti nel 2009 e nel 2010, anche per quelli evoluti per il periodo d'imposta 2011 è stata introdotta la nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi basati sugli studi di settore.

In particolare, è stata uniformata per tutti i soci amministratori, indipendentemente dalla modalità di relazione da loro intrattenuta con la società (collaborazione coordinata e continuativa, lavoro dipendente o prestazione a fattura) la metodologia di stima fondata sulle "teste", normalizzate in base alla percentuale di lavoro prestato, in luogo di quella fondata sulle spese sostenute per l'attività da essi esercitata.

Di conseguenza, coerentemente con le modifiche apportate al quadro A, introdotte al fine di consentire la nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori per la determinazione presuntiva dei ricavi basati sugli studi di settore, sono state effettuate alcune modifiche al quadro F – Elementi contabili relativi all'attività d'impresa, dei modelli relativi agli studi evoluti per il periodo d'imposta 2011.

In particolare:

- è stata eliminata la sezione relativa ai "Soci amministratori" nel prospetto degli "Ulteriori elementi";
- è stato introdotto il campo interno 2 del rigo F16 (Spese per acquisti di servizi) e il campo interno 5 del rigo F19 (Spese per lavoro dipendente [...]) con le informazioni di dettaglio "di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore", con distinto riferimento, rispettivamente, alle società e gli enti soggetti all'IRES ed alle società di persone.

Si evidenzia che, ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, le variabili "Spese per acquisti di servizi" e "Spese per lavoro dipendente [...]" saranno utilizzate dal software GERICO al netto degli importi indicati nei suddetti campi interni.

Le istruzioni al quadro F sono state, di conseguenza, modificate come segue:

- relativamente al rigo F16 è previsto che, nel campo 2, debba essere indicato l'ammontare delle spese per "compensi", corrisposti ai soci per l'attività di amministratore da parte di società ed enti soggetti all'IRES, comprensivo dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché dei rimborsi spese;

- in corrispondenza del rigo F19 è chiesto di indicare, nel campo 5, l'ammontare delle spese per "compensi" corrisposti ai soci per l'attività di amministratore da parte di società di persone, comprensivi dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché dei rimborsi spese, indipendentemente dalla tipologia di rapporto in essere.

Come già precisato nella circolare n. 34/E del 18 giugno 2010 e nella circolare n. 30/E del 28 giugno 2011, l'importo da indicare nei campi citati deve essere riferito al solo compenso corrisposto ai soci per l'attività di amministratore.

Ne deriva che, nel caso in cui l'impresa corrisponda al socio amministratore compensi ad altro titolo, ad esempio perché il socio svolge anche altre attività in base a un contratto di collaborazione coordinata e continuativa, detti compensi non devono essere compresi nell'importo da indicare nel campo 2 del rigo F16, ovvero nel campo 5 del rigo F19.

Occorre peraltro rammentare che gli importi indicati nel campo 5 del rigo F19, qualora derivino da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, devono essere indicati anche nel precedente campo 4 del medesimo rigo, secondo le modalità previste dalle relative istruzioni.

5.4.2 "Royalties"

Nel rigo F18 del quadro F - "Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili)" - è stato eliminato, rispetto a quello analogo presente nella modulistica degli studi di settore relativa al periodo di imposta 2010, il riferimento alle royalties.

L'intervento è stato effettuato al fine di evitare errori di compilazione atteso che, in precedenza, mentre per il rigo F15 il riferimento ai diritti d'autore compariva solo nelle istruzioni e non nella sua intitolazione, nel rigo F18 il riferimento alle "royalties" (categoria di cui fanno parte i diritti d'autore) compariva solo nella relativa dicitura e non nelle relative istruzioni.

Nelle istruzioni ai modelli relativi a quest'anno è stato quindi chiarito che *"le spese sostenute per il pagamento delle royalties devono essere riportate nel rigo F18, a meno che siano riconducibili ad emolumenti corrisposti al titolare di un brevetto o di una proprietà intellettuale e siano strettamente correlate alla produzione dei ricavi che originano dall'attività di impresa esercitata. In quest'ultimo caso, infatti, le predette spese vanno indicate nel rigo F15 (Costo per la produzione di servizi) del medesimo modello"*.

5.4.3 Spese sostenute di importo non superiore a 1.000 euro

L'articolo 7, comma 2, lettera s), del decreto legge n. 70 del 2011 ha previsto, per le imprese in contabilità semplificata (al comma 3 dell'art. 66 del TUIR - modalità di determinazione del reddito delle imprese in questione), che *"i costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi*

d'imposta, in deroga all'articolo 109, comma 2, lettera b), sono deducibili nell'esercizio nel quale è stato ricevuto il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l'importo del costo indicato nel documento di spesa non sia superiore a euro 1.000".

Tale previsione potrebbe avere effetti in termini di stima dei ricavi sulla base degli studi di settore.

Infatti, come già evidenziato nel paragrafo 5.1.2 con riferimento ai contribuenti "ex minimi", la situazione di sfasamento tra principio di "cassa" e principi ordinari potrebbe creare delle distorsioni nei risultati degli studi di settore applicati dalle persone fisiche esercenti attività d'impresa, in termini di congruità dei ricavi, di posizionamento rispetto agli indicatori di coerenza economica e di normalità economica.

Per meglio chiarire, qualora il contribuente che esercita attività d'impresa deduca "per cassa" la spesa non superiore a euro 1.000, potrebbe risultare che:

- A. nel periodo di imposta nel quale è stato imputato integralmente il costo, la stima operata dallo studio potrebbe risultare falsata "in aumento";
- B. nel periodo di imposta nel quale non è stata imputata nessuna parte del costo altrimenti imputabile "per competenza", la stima operata dallo studio potrebbe risultare falsata "in diminuzione".

Tanto premesso, si richiama pertanto l'attenzione degli uffici, nell'effettuare l'attività di controllo delle posizioni delle imprese in contabilità semplificata, sulla possibilità che eventuali non congruità siano dovute alla citata possibilità di dedurre per cassa i costi non superiori a 1.000 euro, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, in deroga all'articolo 109, comma 2, lettera b).

5.5 NOVITÀ DEL QUADRO Z

Al fine di acquisire informazioni utili per l'elaborazione degli studi per i quali è prevista l'evoluzione nel 2013 (studi applicabili dal periodo d'imposta 2013), all'interno dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore sono stati predisposti, anche a seguito del necessario confronto con le Organizzazioni di categoria interessate, appositi quadri Z – Dati complementari.

In tali quadri vengono richiesti nuovi elementi specifici in relazione alle attività economiche comprese negli studi di settore interessati dalla citata evoluzione.

In particolare, i quadri Z – Dati complementari predisposti nella modulistica approvata per il periodo di imposta 2011 sono complessivamente 55, ripartiti, in relazione ai quattro comparti, come di seguito evidenziato:

- 18 relativi a studi di settore del comparto Commercio;
- 13 relativi a studi di settore del comparto Servizi;
- 21 relativi a studi di settore del comparto Manifatture;

- 3 relativi a studi di settore del comparto Professionisti.

Si fa presente che, al fine di reperire le necessarie informazioni, sono stati modificati, in alcuni casi, anche i quadri D ed E della modulistica studi di settore.

Si evidenzia che nei quadri Z dei modelli di alcuni studi delle attività professionali sono state richieste informazioni più dettagliate riguardo alle prestazioni/incarichi per le quali, nel corso dell'anno, sono stati percepiti solo pagamenti parziali rispetto all'intero compenso pattuito per lo svolgimento della singola prestazione.

A tal fine, in relazione a ciascuna tipologia di attività, vengono richiesti:

- il numero dei soli incarichi/prestazioni per i quali nell'anno 2011 sono stati percepiti solo acconti e/o saldi (pagamenti parziali);
- la percentuale dei compensi derivanti dagli incarichi/prestazioni per i quali sono stati percepiti solo pagamenti parziali, in rapporto ai compensi complessivamente percepiti nel 2011.

Naturalmente le prestazioni o gli incarichi, iniziati e completati nel 2011, per i quali sono stati percepiti uno o più acconti ed un saldo finale nel 2011, non vanno indicati tra quelli con pagamento parziale.

Tali informazioni potranno essere utilizzate ai fini dell'evoluzione degli studi di settore dei professionisti che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi/prestazioni, per migliorare la qualità delle stime anche nelle ipotesi in cui il professionista percepisca un numero significativo di pagamenti parziali a fronte degli incarichi/prestazioni rese.

L'invio, da parte dei contribuenti interessati, dei dati trasmessi con la dichiarazione UNICO 2012, consentirà l'acquisizione delle ulteriori informazioni in tempo utile per le attività di elaborazione degli studi di settore previste per il 2013.

5.6 NOVITÀ DEL QUADRO X

Si evidenzia che, per l'applicazione dei correttivi previsti dal decreto ministeriale 13 giugno 2012, è necessaria l'indicazione di alcuni dati specifici: tali ulteriori dati consentono al software GERICO di rimodulare la stima dei ricavi o compensi sulla base dei correttivi stessi.

A tal fine è stato integrato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore con la previsione, nel quadro X, delle informazioni necessarie ai fini dell'applicazione dei cosiddetti "correttivi crisi".

Si fa presente che per alcuni dati è prevista l'indicazione di importi riferibili a periodi di imposta precedenti il 2011.

In particolare, tra gli altri dati, viene chiesto di indicare i "Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2010" (per l'applicazione del correttivo relativo all'applicazione della normalità economica) e di compilare alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2009 e 2010.

Al riguardo si ritiene utile riproporre alcuni chiarimenti già forniti nella precedente circolare n. 30/E del 28 giugno 2011, circa la corretta compilazione dei righi contenenti la richiesta delle predette informazioni nel caso in cui il contribuente, pur non modificando l'attività esercitata:

- 1) abbia avuto il periodo d'imposta di riferimento per l'applicazione del correttivo di durata diversa da dodici mesi (ad esempio perché ha iniziato l'attività nel corso di tale anno e l'attività rappresenta una mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti);
- 2) non abbia presentato il modello degli studi di settore per il periodo d'imposta di riferimento per l'applicazione del correttivo (ad esempio perché ha iniziato l'attività nel corso di tale anno e l'attività, diversamente dal caso precedente, non rappresenta una mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti);
- 3) non abbia dichiarato redditi di impresa o di lavoro autonomo nel periodo d'imposta preso a riferimento per il calcolo del correttivo (ad esempio perché ha iniziato nel 2011 un'attività di impresa costituente mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti).

Con riferimento all'ipotesi sub 1) si ritiene che, ai fini della corretta applicazione dei "correttivi crisi", si debba effettuare il ragguglio dei ricavi/costi dichiarati in tale periodo rispetto all'anno, considerato convenzionalmente pari a 365 giorni.

Con riferimento all'ipotesi sub 2) si ritiene che sia necessario indicare negli appositi righi, presenti nel quadro X dei modelli studi di settore, i ricavi/costi dichiarati relativi ai periodi d'imposta interessati, eventualmente raggugliati ad anno.

Al riguardo si precisa che i ricavi e i costi/spese da porre a confronto con quelli dichiarati nel modello studi di settore per il 2011 devono essere individuati in maniera omogenea rispetto a questi ultimi.

Ad esempio, i "Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2010" risulteranno pari alla somma degli importi corrispondenti a quelli da indicare nei quadri degli elementi contabili degli studi di settore:

ricavi = F01 + F02 (campo 1) – F02 (campo 2) + [F07 (campo 1) – F07 (campo2)] – [F06 (campo 1) – F06 (campo2)] del quadro F degli elementi contabili per il reddito d'impresa.

In linea generale l'omogeneità deve essere valutata anche con riferimento alla tipologia di attività svolta nel periodo d'imposta preso a riferimento per il calcolo del correttivo. Si rammenta, al riguardo, che sono considerate omogenee le attività economiche contraddistinte da codici attività che rientrano nel campo di applicazione del medesimo studio di settore.

Infine, per quanto riguarda l'ipotesi sub 3), qualora il contribuente non abbia dichiarato redditi di impresa/lavoro autonomo nel periodo d'imposta preso a riferimento per il calcolo del correttivo (ad esempio perché ha iniziato nel 2011 un'attività costituente mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti), non potrà

fruire dei correttivi in parola, ma delle riduzioni eventualmente operate dagli altri “*correttivi crisi*” previsti dalla Nota tecnica e metodologica approvata con il decreto ministeriale del 13 giugno 2012.

Il contribuente potrà, comunque, rappresentare la specifica situazione nella sezione “*Note aggiuntive*”, predisposta all’interno del Software GERICO 2012.

5.7 NUOVO QUADRO V

Si segnala che nel nuovo quadro V vanno indicate informazioni in merito alle diverse modalità di applicazione gli studi di settore stabilite, per il periodo di imposta 2011, dal decreto ministeriale 11 febbraio 2008 (cfr paragrafo 5 della circolare n. 8/E del 2012), la cui indicazione era prevista, per il periodo di imposta 2010, nel quadro X dei modelli.

In particolare, nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore relativi al periodo d’imposta 2011, è stato introdotto il nuovo quadro V nel quale, barrando la casella posta in corrispondenza dello specifico rigo, il contribuente può indicare se si trova in una delle seguenti condizioni:

- esercizio dell’attività sotto forma di cooperativa a mutualità prevalente, ai sensi dell’articolo 2512 del codice civile;
- redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali di cui al regolamento CE n. 1606/2002;
- applicazione del regime dei “*minimi*” nel periodo d’imposta precedente.

Invece, i soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività di:

- “*Consorzio di garanzia collettiva fidi*” – codice attività 64.92.01;
- “*Bancoposta*” – codice attività 66.19.40;
- “*Affitto di aziende*” - codice attività 68.20.02;

forniranno le informazioni necessarie ai fini del diverso utilizzo delle risultanze dello studio di settore, previsto dal decreto ministeriale 11 febbraio 2008, attraverso la semplice compilazione del frontespizio del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione dello studio relativo all’attività prevalente esercitata.

Infine, nello stesso quadro V, è prevista una apposita casella per indicare se il contribuente, in uno dei due periodi d’imposta precedenti al 2011, ha cessato di avvalersi del regime dei minimi.

I soggetti che rientrano nella predetta condizione, oltre a barrare la relativa casella del quadro V, dovranno fare attenzione a fornire alcuni dati contabili, da indicare nei quadri F, G e X, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime.

Per maggiori chiarimenti riguardo alla corretta compilazione dei modelli da parte di tali soggetti si rinvia a quanto già specificato nel paragrafo 5.1.2 della presente circolare.

5.8 NUOVE INFORMAZIONI RELATIVE ALL'ATTIVITÀ DI COMPRO-ORO

Al fine di garantire una sempre maggiore capacità degli studi di settore di cogliere le modifiche organizzative e strutturali delle diverse realtà economiche interessate sono state previste, all'interno della modulistica relativa al periodo di imposta 2011, nei diversi studi potenzialmente interessati, alcune informazioni tese a individuare l'effettuazione dell'attività cosiddetta "*compro-oro*".

In merito, risultano interessati dalla compilazione di tali nuove informazioni i soggetti economici che, pur non rientrando nel regime autorizzatorio riservato agli operatori professionali in oro dalla legge n. 7 del 2000, acquistano da privati oggetti usati di oreficeria o di gioielleria d'oro da rivendere, anche previa riparazione, o in condizione di rottame o rifiuto.

Gli studi di settore per i quali si ritenuto utile richiedere tali nuove informazioni sono i seguenti:

- VM15A – Commercio al dettaglio e riparazione di orologi e gioielli;
- UM31U – Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria;
- VD33U – Produzione e lavorazione di oggetti di gioielleria e oreficeria;
- UM82U – Commercio all'ingrosso di metalli;
- UD30U – Riciclaggio;
- TM87U – Commercio al dettaglio di altri prodotti;
- TM88U – Commercio all'ingrosso di altri prodotti.

Appare opportuno specificare che tali integrazioni, generalmente richieste all'interno dei quadri Z "*DATI COMPLEMENTARI*", non hanno impatti sulla stima effettuata dallo studio e potranno eventualmente essere utilizzate in fase di evoluzione degli studi di settore citati.

5.9 NOVITÀ DI UNICO 2012

I dati relativi all'adeguamento agli studi di settore ai fini delle imposte dirette devono essere indicati negli appositi campi contenuti negli specifici quadri di determinazione del reddito (RE, RF o RG).

La modulistica in argomento ha previsto, rispetto agli anni precedenti, anche una riorganizzazione delle informazioni da indicare in caso operino cause di esclusione o di inapplicabilità.

In particolare, i contribuenti esclusi dall'applicazione dei parametri o degli studi di settore devono compilare l'apposita casella posta nel primo rigo dei quadri RE, RF,

RG, indicando il relativo codice individuabile tra i 9 previsti per i parametri e gli 11 previsti per gli studi di settore.

Invece i soggetti nei confronti dei quali operano cause di inapplicabilità degli studi di settore devono barrare l'apposita casella posta nel primo rigo dei quadri RF ed RG.

6. PRINCIPALI NOVITÀ DI GERICO 2012

La nuova versione di GERICO è strutturata, in termini di funzionalità e di visualizzazione delle informazioni, in modo analogo rispetto alla versione che consentiva l'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2010.

Rispetto alla precedente versione, GERICO 2012 prevede alcune novità relative alla descrizione dell'esito dell'applicativo e alla diversa collocazione delle informazioni relative all'“Asseverazione” e all'“Attestazione”.

In particolare, nella sezione relativa ai risultati del calcolo operato (ridenominata “*Esito*”) è ora riportato in sintesi, oltre al risultato di congruità (“*congruo*” / “*non congruo*”), anche quello relativo alla normalità economica e alla coerenza (“*normale*” / “*non normale*” e “*coerente*”/ “*non coerente*”).

Le informazioni di dettaglio relative agli indicatori di coerenza e di normalità economica sono riportate, come già nelle precedenti versioni del *software*, nelle rispettive sezioni (“*Coerenza*”, “*Normalità Economica*” e “*Analisi Normalità Economica*”), che sono state integrate con i nuovi indicatori di coerenza e con il nuovo indicatore di normalità economica (relativo all'assenza del valore dei beni strumentali, in presenza dei beni strumentali tra i dati strutturali indicati), approvati con il decreto ministeriale 26 aprile 2012.

Relativamente alle informazioni circa l'“Asseverazione” e l'“Attestazione”, le stesse sono ora riportate in un'apposita sezione, conformemente alla modulistica approvata.

Infine, si ricorda che, analogamente alle versioni precedenti, l'applicativo GERICO 2012 propone un esito “*completo*” anche in caso di congruità.

7. UTILIZZO DELLE RISULTANZE DEGLI INDICATORI DI COERENZA IN FASE DI ANALISI DEL RISCHIO E ATTIVITÀ DI CONTROLLO

In fase di individuazione delle posizioni a maggior rischio di evasione si ricorda agli Uffici, come specificato anche nella circolare n. 18/E del 31.05.12, di analizzare attentamente, per i soggetti che hanno presentato il modello degli studi di settore, le risultanze del posizionamento degli indicatori di coerenza economica e di quelli di normalità economica.

Tali informazioni hanno una rilevanza strategica nell'orientare le attività di controllo, atteso che sono finalizzate a cogliere infedeli compilazioni dei modelli degli studi di settore.

Si osserva, tra l'altro, che la presenza di scostamenti rilevanti, rispetto alle soglie indicate dai relativi studi, per gli indicatori di coerenza economica correlati ai ricavi e compensi dichiarati potrebbe confermare la bontà della selezione effettuata e la possibilità che il soggetto interessato possa aver omesso di dichiarare componenti positivi di reddito. Al riguardo, si rimanda alle specifiche indicazioni operative per l'analisi del rischio e la selezione sulla platea delle imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi fornite nel corso degli ultimi anni dalla Direzione Centrale Accertamento (da ultimo con nota prot. n. 2012/50379 del 30 marzo 2012).

Infine, con l'occasione si richiama nuovamente l'attenzione degli uffici sulla necessità di predisporre, nelle fasi di adesione, indipendentemente dall'esito, i verbali di contraddittorio adeguatamente motivati e argomentati in merito a quanto emerso in tale sede.

8. COMUNICAZIONI DI ANOMALIA 2012

Analogamente a quanto effettuato negli anni dal 2007 al 2011, anche per il 2012 è stata ripetuta l'attività di invio di comunicazioni relative a particolari anomalie che, seppur in presenza di "*congruità*" agli studi di settore, risultano probabilmente originate dalla omessa o non corretta indicazione di dati per l'applicazione degli studi, ovvero dal comportamento di soggetti che, seppur tenuti, non hanno presentato il modello dei dati rilevanti per gli studi di settore.

Anche per quest'anno le comunicazioni sono state inviate sia direttamente ai contribuenti, tramite raccomandata, sia ai relativi intermediari, utilizzando il canale *Entratel* (si ricorda che i *fac-simile* delle comunicazioni, in versione bozza, sono pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione relativa agli studi di settore).

In particolare, sono state inviate circa 136.000 comunicazioni direttamente ai contribuenti e circa 55.000 segnalazioni a circa 27.000 intermediari.

Al riguardo, tenuto conto delle conseguenze del terremoto che ha colpito alcune province della Lombardia, dell'Emilia Romagna e del Veneto, non si è proceduto, in questa fase, ad inviare comunicazioni ed inviti ai contribuenti interessati domiciliati fiscalmente nelle province di Reggio Emilia, Bologna, Modena, Ferrara, Mantova e Rovigo.

Atteso che gli invii in argomento sono finalizzati a correggere possibili comportamenti dichiarativi non corretti, incrementando la *compliance* ed evitando l'applicazione di sanzioni, quanto meno per i futuri adempimenti, si provvederà successivamente a sensibilizzare i contribuenti allo stato esclusi.

Tanto premesso, si osserva che, per entrambe le tipologie d'invio, le anomalie oggetto di comunicazione, rilevate operando un mero riscontro "*informatico*" dei dati

dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il triennio 2008, 2009, 2010, possono essere raggruppate nelle seguenti quattro macrocategorie:

- incoerenze di magazzino;
- mancata indicazione del valore dei beni strumentali;
- incongruenze nei dati dichiarati nel modello studi di settore, ovvero tra questi e i dati dichiarati nel modello Unico;
- indicatore "*incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*" superiore al doppio della soglia massima.

L'obiettivo delle comunicazioni, come per gli anni precedenti, resta l'invito a valutare attentamente la situazione evidenziata, in vista della presentazione del prossimo modello di dichiarazione, allo scopo di scoraggiare la reiterazione di eventuali comportamenti non corretti.

Al riguardo, si fa presente che nella comunicazione viene precisato che, qualora le anomalie evidenziate fossero riscontrate anche nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2012, la posizione del contribuente sarà inserita in apposite liste selettive utilizzate per i controlli fiscali.

In merito si richiamano, in relazione alle comunicazioni inviate nel 2010, le indicazioni già fornite con la circolare 18/E del 31 maggio 2012.

Inoltre, si ritiene opportuno richiamare, anche per le comunicazioni di anomalia, le precisazioni fornite con la circolare n. 8/E del 2012 (paragrafo 2) in tema di possibilità offerte al contribuente per sanare le irregolarità relative alla ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Infine, si rappresenta che è disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate il software che consente ai contribuenti ed agli intermediari destinatari delle comunicazioni in argomento di:

- segnalare imprecisioni ed errori riscontrati nei dati riportati nella comunicazione di anomalia;
- indicare le motivazioni che hanno determinato l'anomalia riscontrata e quanto altro si ritiene rilevante rappresentare all'Amministrazione finanziaria.

9. INVITI A PRESENTARE IL MODELLO DEGLI STUDI DI SETTORE

Quest'anno, come anticipato nella circolare n. 8/E del 16 marzo 2012 sulle novità in materia di studi di settore, sono stati inviati ai contribuenti interessati appositi inviti a presentare il modello degli studi di settore per il p.i. 2010 (si ricorda che il *fac-simile* degli inviti, in versione bozza, è pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione relativa agli studi di settore).

La numerosità dei soggetti cui è stato inoltrato l'invito è pari a circa 124.000 unità.

I contribuenti sono stati individuati sulla base dei dati indicati in UNICO 2011 ed in particolare si tratta dei soggetti che non hanno presentato il modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e che:

- hanno indicato un codice attività per il quale risulta approvato uno studio di settore;
- hanno compilato un quadro contabile e non hanno indicato in tale quadro una causa di inapplicabilità ovvero una causa di esclusione per la quale non è prevista la compilazione del modello degli studi di settore.

Anche in questo caso, e per le medesime ragioni richiamate nel precedente paragrafo, sono stati esclusi dall'invio i contribuenti interessati domiciliati fiscalmente nelle province di Reggio Emilia, Bologna, Modena, Ferrara, Mantova e Rovigo.

10. SEGNALAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITÀ

Analogamente a quanto realizzato l'anno scorso, anche per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2011 sarà reso disponibile, da parte dell'Agenzia, lo specifico software per la segnalazione di eventuali circostanze in grado di giustificare lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore, anche tenendo conto dei correttivi per la crisi.

Tali informazioni potranno essere comunicate all'Amministrazione entro la fine del prossimo mese di dicembre, con un termine più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

La possibilità di rappresentare fatti e circostanze con la procedura informatica "*Segnalazioni*", infatti, si aggiunge a quella prevista utilizzando il campo delle "*Note aggiuntive*" di GERICO.

Si fa osservare che con il software "*Segnalazioni*" i contribuenti, oltre che comunicare eventuali giustificazioni nel caso:

- non risultino congrui, anche a fronte di una "*non normalità economica*";
- non risultino coerenti;
- non risultino normali, anche se congrui;

potranno evidenziare le ragioni che li hanno indotti a dichiarare una causa di esclusione o di inapplicabilità agli studi di settore.

11. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI

Atteso il perdurare nel 2011 della congiuntura economica negativa, si richiamano in questa sede le indicazioni operative per le attività di controllo relative ai periodi di imposta 2008, 2009 e 2010, contenute rispettivamente nelle circolari n. 29/E del 2009, n. 34/E del 2010 e 30/E del 2011.

In particolare, si fa presente che anche per il periodo di imposta 2011 la ricostruzione dei ricavi e compensi operata attraverso le risultanze dei parametri istituiti dalla legge n. 549 del 1995 potrebbe risultare meno sostenibile rispetto al passato.

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 ad ausilio della determinazione della pretesa tributaria.

Con l'occasione si evidenzia che la versione procedura "*Parametri*" utilizzabile per la comunicazione dei dati relativi all'annualità 2011, pubblicata sul sito internet dell'Agenzia, è utilizzabile anche su personal computer a 64 bit.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA