

I dossier fiscali

***Guida agli Studi di Settore 2013
Le novità per lo Studio VG69U (“Costruzioni”)
e i correttivi congiunturali per il 2012
(D.M. 23 maggio 2013 e C.M. 23/E/2013)***

Luglio 2013

SOMMARIO

1. Le novità dello Studio di Settore VG69U.....	3
2. I correttivi congiunturali 2013 per lo Studio VG69U.....	5
<i>2.1 Il nuovo Quadro T “Congiuntura economica” del Modello 2013.....</i>	<i>7</i>
3. L’adeguamento ai ricavi stimati dal nuovo Studio.....	8
4. Utilizzo retroattivo degli Studi di Settore	9
5. Consorzi in edilizia – Applicabilità degli Studi di Settore.....	10
6. Pubblicazione in G.U. degli Studi e nuovo regime sanzionatorio	10

1. Le novità dello Studio di Settore VG69U

Come noto, lo Studio VG69U ("COSTRUZIONI"), approvato con il D.M. 28 dicembre 2012, costituisce l'evoluzione del precedente UG69U ed è applicabile a partire dal periodo d'imposta 2012¹.

Il nuovo Studio, elaborato su base regionale, interessa le imprese operanti nel settore delle costruzioni, con ricavi ed incrementi di rimanenze entro i 5.164.569 euro (art.2, co.1, lett.a e co.2, D.M. 28 dicembre 2012)

Al riguardo, la C.M. 23/E/2013 fornisce chiarimenti sia sui passaggi che hanno consentito la realizzazione del nuovo Studio VG69U, sia sull'operatività dei nuovi Indicatori di coerenza economica, ad esso applicabili, introdotti negli ultimi mesi.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in materia di:

– **Metodologia di elaborazione dello Studio**

Al riguardo, viene chiarito che, per la costruzione dello Studio VG69U, su base regionale, è stata utilizzata la metodologia relativa ai Modelli Lineari Misti (LMM), che consente di 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.

In particolare, per lo Studio VG69U è stata definita una funzione di ricavo per ciascun gruppo omogeneo² di imprese.

– **Aggiornamento della territorialità delle quotazioni immobiliari**

Con il D.M. 28 dicembre 2012 è stata approvata la nuova "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari".

In merito, la C.M. 23/E/2013 chiarisce che tale analisi viene utilizzata proprio per lo Studio VG69U, utilizzando i dati dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI) riferiti al 2010 e differenziati, per ogni Comune, in base ad un valore di mercato minimo e massimo degli immobili, differenziati per tipologia³, stato conservativo⁴, fascia e zona comunale.

¹ Cfr. ANCE "Approvato il nuovo Studio di Settore per l'edilizia VG69U" - ID 9180 dell'11 dicembre 2012 e "Studi di Settore – Modelli e Istruzioni 2013" - ID 11790 del 10 giugno 2013.

² Per gli altri Studi invece è stata elaborata un'unica funzione di ricavo che tiene conto delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali ed alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative.

³ Si tratta delle seguenti tipologie di immobili:

- Abitazioni civili;
- Abitazioni di tipo economico;
- Laboratori;
- Magazzini;
- Negozi;
- Uffici;
- Ville e villini.

⁴ Si ricorda che lo stato conservativo viene distinto, a seconda delle condizioni del fabbricato, in scadente, normale ed ottimo.

Sotto tale profilo, nel fornire indicazioni sull'utilizzo dei dati OMI, viene, tra l'altro, chiarito che, per lo Studio VG69U, non essendo sempre presenti per ogni tipologia di immobile le tre citate caratteristiche relative allo stato conservativo, nell'analisi sono stati considerati i valori minimi e massimi degli immobili per il migliore stato conservativo disponibile a livello di singola zona comunale;

– **Ulteriore indicatore di normalità economica⁵**

Si evidenzia, altresì, che il D.M. 21 marzo 2013, come confermato dalla C.M. 23/E/2013, prevede l'applicazione, anche per lo Studio VG69U, dell' "*Indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali*"⁶, nell'ipotesi in cui i beni strumentali siano stati indicati tra i dati strutturali (Quadro E) ma non nel Quadro "*Valore dei beni strumentali*" dei dati contabili (Quadro F29) del Modello Studi di Settore, da allegare ad UNICO 2013;

– **Indicatori di coerenza economica**

Con il D.M. 21 marzo 2013 sono stati aggiornati gli indicatori di coerenza economica, applicabili in caso di non corretta compilazione dei dati previsti nei Modelli di comunicazione per gli Studi di Settore⁷ e, con il successivo D.M. 28 marzo 2013, sono stati elaborati ulteriori indicatori per alcuni Studi di Settore,

⁵ Si ricorda che l'analisi di normalità economica viene effettuata sulla base degli "*indicatori di normalità economica*" (cd. "*I.N.E. a regime*"), ai sensi dell'art.10-bis, co. 2, della legge 146/1998, introdotto dall'art.1, comma 13, della legge 296/2006 (legge Finanziaria 2007).

Per lo Studio VG69U, gli "*I.N.E. a regime*", che sono presenti nella struttura regionalizzata dello Studio (ossia nelle funzioni di ricavo) e ne formano parte integrante, sono così individuati (cfr. All. 10 al D.M. 28 dicembre 2012):

- incidenza dei costi residuali di gestione sul valore della produzione;
- 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.

⁶ Per lo Studio VG69U, i valori da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione di tale indicatore sono contenuti, rispettivamente, nel Sub. Allegato 2.B ("*Valore dei beni strumentali per addetto normale di riferimento*") e nel Sub. Allegato 2D ("*Coefficiente di determinazione del maggior ricavo/compenso*").

⁷ In particolare, gli indicatori che hanno un'applicazione più generalizzata, ossia non limitata ad alcuni specifici Studi, sono i seguenti:

1. "*Valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso*";
2. "*Valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi*";
3. "*Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali*";
4. "*Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali*";
5. "*Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti*";
6. "*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*".

tra cui lo Studio VG69U. Con specifico riguardo a quest'ultimo, gli ulteriori indicatori di coerenza economica sono⁸:

- o *"Margine per addetto non dipendente"*

L'indicatore misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine", ovvero rappresenta la capacità dell'impresa di remunerare il lavoro non dipendente, al lordo del costo per godimento di beni di terzi, degli ammortamenti, degli accantonamenti e dell'eventuale risultato negativo della gestione finanziaria e straordinaria;

- o *"Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti"*

L'indicatore misura il grado di copertura dei principali costi per l'utilizzo di beni strumentali all'attività dell'impresa mediante il "margine" al netto della remunerazione, ritenuta economicamente plausibile, degli addetti non dipendenti.

2. I correttivi congiunturali 2013 per lo Studio VG69U

Relativamente al periodo d'imposta 2012, con il D.M. 23 maggio 2013, sono stati approvati complessivamente 4 correttivi congiunturali (cd. *"correttivi anticrisi"*)⁹:

- a) correttivi relativi all'analisi di normalità economica, che operano sull'indicatore (I.N.E.) *"Durata delle scorte"*, per gli Studi di Settore per i quali è presente tale variabile;
- b) correttivi specifici per la crisi, applicabili solo ad alcuni Studi di Settore, espressamente individuati;
- c) correttivi congiunturali di settore, applicabili anche allo Studio VG69U;
- d) correttivi congiunturali individuali, applicabili a tutti gli Studi di Settore, ivi compreso quello per l'edilizia.

Tra questi, con specifico riguardo allo **Studio VG69U**, trovano applicazione i:

- **correttivi congiunturali di settore;**
- **correttivi congiunturali individuali.**

Al riguardo, la C.M. 23/E/2013, confermando che i correttivi congiunturali di settore ed individuali per il 2012 sono analoghi, per costruzione e funzionamento, a quelli introdotti per il periodo d'imposta 2011, rimanda, per i relativi chiarimenti, alla C.M. 30/E/2012 (par.3).

⁸ Cfr. allegato n.47 al D.M. 28 marzo 2013, che integra quanto riportato nel D.M. 28 dicembre 2012, di approvazione del nuovo Studio.

⁹ Come noto, in attuazione dell'art.8 del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009, i correttivi congiunturali speciali relativi al periodo d'imposta 2012 sono stati approvati dalla Commissione degli Esperti lo scorso 4 aprile 2013 (cfr. ANCE *"Studi di Settore - Correttivi congiunturali per l'annualità 2012"* - ID n.10798 del 5 aprile 2013).

Tutti i “*correttivi anticrisi*” operano secondo un **meccanismo automatico “a cascata”**, che ne determina l’applicazione in sequenza **per tutti i contribuenti che risultino non congrui** rispetto al ricavo puntuale stimato dallo Studio, derivante dall’analisi di congruità e di normalità economica.

Inoltre, le citate misure di correzione operano indipendentemente dal posizionamento del soggetto rispetto all’analisi di normalità economica e ciascuna di esse, applicata secondo la sequenza indicata, può comportare una riduzione dei ricavi stimati dallo Studio di Settore, con riferimento sia al ricavo puntuale che al ricavo minimo ammissibile (*cf.* anche C.M. 23/E/2013).

Pertanto, per quanto riguarda in particolare lo Studio VG69U, l’**adattamento della funzione di ricavo** con finalità anticrisi **verrà effettuato** mediante i seguenti **passaggi successivi**:

- a. ordinaria **analisi di congruità** e di **normalità economica** dei ricavi dichiarati (rispetto al ricavo puntuale e minimo risultate dallo Studio);
- b. applicazione dei **correttivi congiunturali di settore**.

I “*correttivi congiunturali di settore*” operano automaticamente per **tutti i soggetti** che risultino **non congrui rispetto ai ricavi stimati dallo Studio**.

In particolare, essi tengono conto della riduzione, nel 2012, dei margini e della redditività in conseguenza della crisi economica e, per lo Studio VG69U, sono stati determinati per ogni singola regione ed in funzione dell’appartenenza ai gruppi omogenei.

Nello specifico, per ciascun *cluster*, viene individuato un coefficiente di riduzione da applicare al ricavo puntuale stimato dallo Studio ai fini della congruità (*cf.* *Sub Allegato 1.A al D.M. 23 maggio 2013*)¹⁰;

- c. applicazione dei **correttivi congiunturali individuali**.

I “*correttivi congiunturali individuali*” operano per i **soggetti** che rimangono **non congrui** anche a seguito dell’applicazione dei correttivi di cui al punto b, e **che presentano**, per il periodo d’imposta 2012, **costi variabili inferiori ai “costi variabili storici di riferimento”** (pari al maggior valore fra i costi variabili per i periodi d’imposta 2010 e 2011).

Tale categoria di variabili adegua la flessibilità dello Studio VG69U relativamente ai soggetti che hanno presentato, nel 2012, una situazione di crisi non interamente colta dai “*correttivi congiunturali di settore*”, di cui al punto b.

In tal caso, per lo Studio VG69U, la riduzione dei ricavi stimati (in base all’analisi di congruità e di normalità economica) viene determinata utilizzando:

- **correttivi congiunturali di natura strutturale**, individuati per singolo *cluster* (*cf.* *Sub Allegato 1.E al D.M. 23 maggio 2013*);
- **correttivi congiunturali territoriali** (territorialità generale a livello provinciale - *cf.* *Sub Allegato 1.G al D.M. 23 maggio 2013*).

¹⁰ Inoltre, sempre per ogni cluster viene indicato, oltre al valore del correttivo, la percentuale di contrazione dei costi variabili rispetto all’anno cui si riferiscono i dati presi a base per l’evoluzione dello specifico Studio di Settore (per lo Studio VG69U, periodo d’imposta 2010 – *cf.* All. 10 al D.M. 28 dicembre 2012, pag.469).

Da un punto di vista pratico, i risultati derivanti dall'applicazione dei correttivi congiunturali di settore ed individuali verranno sottratti ai risultati derivanti dall'analisi di congruità e da quella di normalità economica, individuando, così, il ricavo puntuale ed il ricavo minimo relativi al periodo d'imposta 2012.

Si evidenzia in ogni caso che, analogamente a quanto realizzato l'anno scorso, anche per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2012, verrà reso disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.it) lo specifico software "*Segnalazioni*", con il quale i contribuenti potranno segnalare, entro il 31 dicembre 2013, eventuali circostanze in grado di giustificare lo scostamento dalle risultanze degli Studi di Settore, anche tenendo conto dei correttivi per la crisi¹¹.

Come ribadito dall'Agenzia nella citata Circolare 23/E/2013, tale procedura informatica si aggiunge a quella prevista utilizzando il campo delle "*Note aggiuntive*" di GERICO (cfr. anche C.M. 30/E/2012).

Si evidenzia, inoltre, che anche in nuovo Studio VG69U prevede l'applicazione automatica (direttamente nella funzione di stima dei ricavi) del "*fattore correttivo*" legato alla presenza di rimanenze valutate a costo (ai sensi dell'art.92 del TUIR – D.P.R. 917/1986).

In particolare, in presenza di un incremento di tali rimanenze, il correttivo interviene come fattore di abbattimento delle variabili utilizzate nella stima dei ricavi¹².

2.1 Il nuovo Quadro T "Congiuntura economica" del Modello 2013

Per il periodo d'imposta 2012, nel Modello di Comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli Studi di Settore (relativo allo Studio VG69U) che, come noto, costituisce parte integrante di UNICO 2013, è stato previsto un nuovo **Quadro T** ("**Congiuntura Economica**")¹³, nel quale devono essere inserite le informazioni necessarie ad adeguare le risultanze dello Studio alla crisi economica, relative a:

- **T01**, esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale, relative ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011), escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- **T02**, esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, relative ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011), ai sensi dell'art.93, co.5, del TUIR – D.P.R. 917/1986;

¹¹ In particolare, con il software "*Segnalazioni*" i contribuenti, oltre a comunicare eventuali giustificazioni nel caso:

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

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

¹² Cfr. All.10 al D.M. 28 dicembre 2012, che ha approvato lo Studio VG69U (pag.472).

¹³ Per il periodo d'imposta 2011, invece, tali informazioni erano state richieste nel quadro X (cfr. C.M. 23/E/2013).

- **T03**, rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale, relative ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011), escluse quelle relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- **T04**, rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, relative ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011), ai sensi dell'art.93, co.5, del TUIR – D.P.R. 917/1986;
- **T05**, costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, relativi ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011), esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- **T06**, costo per la produzione di servizi, relativo ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011);
- **T07**, spese per acquisti di servizi relative ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011);
- **T08**, altri costi per servizi relativi ai due precedenti periodi d'imposta (2010 e 2011).

Come è evidente, e confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella C.M. 23/E/2013, nella compilazione del quadro T vengono richieste ai contribuenti informazioni riferite a periodi d'imposta precedenti (2010 e 2011).

Inoltre, viene precisato che l'applicazione dei correttivi congiunturali di settore (applicabili allo Studio VG69U) opera indipendentemente dalla compilazione del predetto quadro T, ed a condizione che l'impresa risulti non congrua.

In ogni caso, tenuto conto che nel quadro T sono previste alcune voci di costi relative ai periodi d'imposta 2010 e 2011, già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, la C.M. 23/E/2013 chiarisce che «*i contribuenti che dovessero risultare congrui e normali senza l'applicazione dei correttivi in argomento potranno non compilare tali informazioni*».

Sempre a tal riguardo, vengono forniti chiarimenti sulla corretta compilazione del quadro T in specifiche ipotesi relative all'esercizio dell'attività (ad esempio, periodo d'imposta di durata diversa dai 12 mesi, per prosecuzione dell'attività prima svolta da altri).

3. L'adeguamento ai ricavi stimati dal nuovo Studio

Per il 2012, l'adeguamento ai ricavi stimati dal nuovo Studio non comporta l'applicazione della maggiorazione del 3% della differenza fra i ricavi stimati e quelli indicati nelle scritture contabili, dovuta, in base all'art.2, comma 2-*bis*, del D.P.R. 195/1999, qualora tale differenza sia superiore al 10% dell'ammontare dei ricavi annotati.

Il periodo d'imposta 2012 costituisce, infatti, il primo anno d'applicazione dello Studio "revisionato" VG69U, con la conseguente operatività della causa di esclusione della citata maggiorazione (cfr. medesimo art.2, comma 2-*bis*, del D.P.R. 195/1999).

Sempre in tema di adeguamento "spontaneo" alle risultanze degli Studi di Settore, la CM 23/E/2013, in senso più generale, conferma inoltre che, anche per il periodo d'imposta 2012, qualora sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate venga pubblicata,

oltre i termini ordinari stabiliti per il versamento delle imposte, una versione aggiornata di GERICO 2013, al contribuente che intenda adeguarsi alle risultanze di quest'ultimo (sempreché le stesse siano diverse da quelle stimate dalla versione precedente del software), non verrà applicata la maggiorazione dello 0,40% dovuta, in genere, a titolo di sanzioni ed interessi per il versamento delle imposte entro il termine più lungo previsto dall'art.17, comma 2, del D.P.R. 435/2001¹⁴.

Resta fermo, infine, che i contribuenti che dichiarano, anche a seguito di adeguamento, ricavi di importo non inferiore a quello risultante dall'applicazione degli Studi integrati con i correttivi, non sono assoggettabili agli accertamenti basati sugli Studi di Settore (art.1, comma 3, D.M. 23 maggio 2013).

4. Utilizzo retroattivo degli Studi di Settore

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate pur confermando, in linea generale, l'applicabilità retroattiva degli Studi di Settore evoluti¹⁵, per verifiche relative a periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore¹⁶, limita tale possibilità per quel che riguarda gli Studi evoluti nel 2012 (e, quindi, anche per lo Studio VG69U), in considerazione della perdurante crisi economica, che ha comportato modifiche cd. "strutturali" alla funzione di ricavo prevista dallo Studio medesimo.

In particolare, chiarisce la C.M. 23/E/2013, i citati nuovi Studi, efficaci dal periodo d'imposta 2012, potrebbero essere utilizzati, in contraddittorio, solo per gli accertamenti relativi al 2010, atteso che la base dati utilizzata per elaborarli si riferisce proprio a tale annualità.

Sul punto, la C.M. 23/E/2013 precisa ulteriormente che *«al fine di poter accertare che effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente, l'ufficio avrà cura di verificare che le attività esercitate nel periodo d'imposta da accertare siano le medesime di quelle previste nello studio evoluto e che lo stesso le colga compiutamente.»*.

In sostanza gli Studi attualmente in vigore possono essere utilizzati retroattivamente solo per le verifiche relative all'annualità 2010 (e, comunque, a condizione che sia riscontrata la "coerenza" rispetto agli indicatori economici¹⁷), mentre la loro applicabilità è esclusa per gli accertamenti riferiti al 2011 ed alle ulteriori annualità precedenti.

Inoltre, la C.M. 23/E/2013 ribadisce che gli Studi di Settore "rettificati" in base ai citati correttivi congiunturali non possono essere utilizzati, ove più favorevoli, anche con

¹⁴ Cfr. anche i Comunicati Stampa dell'Agenzia delle Entrate del 13 luglio 2010 e del 10 luglio 2012.

¹⁵ A tal fine si intendono gli Studi nella loro applicazione cd. "ordinaria", ossia senza l'aggiunta dei correttivi anticrisi.

¹⁶ Ciò in ragione della maggiore affidabilità dello Studio più recente rispetto a precedenti versioni dello stesso (cfr. anche Sentenza Cassazione 12786/2011).

¹⁷ Sul punto, infatti, l'Agenzia delle Entrate ricorda che l'utilizzo degli Studi di Settore evoluti per accertamenti riferiti ad annualità precedenti è possibile solo qualora non emergano incoerenze negli indicatori economici previsti dagli Studi evoluti (cfr. C.M. 25/E/2001). Diversamente, nel caso emergano anomalie nei predetti indicatori economici, gli Studi di Settore evoluti potranno essere utilizzate solo qualora, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente, venga rilevato che l'incoerenza non sia dovuta all'infedeltà delle informazioni utilizzate per il calcolo.

riferimento a periodi d'imposta precedenti (cfr. anche C.M. 30/E/2011, 28/E/2011 e 34/E/2010).

In ogni caso, in conformità con il consolidato orientamento giurisprudenziale¹⁸, viene ribadita la centralità del contraddittorio con il contribuente, come «*elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica (...) la stima operata dallo Studio di Settore*».

5. Consorzi in edilizia – Applicabilità degli Studi di Settore

L'Agencia delle Entrate, con la medesima C.M. 23/E/2013, fornisce chiarimenti, altresì, relativamente alle cause di inapplicabilità degli Studi per le società cooperative, consorzi e società consortili, operanti anche nel settore edile.

Al riguardo, si ricorda infatti che, in base a quanto previsto nei rispettivi D.M. di approvazione¹⁹, gli Studi di Settore non si applicano nei confronti di:

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

Tuttavia, chiarisce la C.M. 23/E/2013, la citata causa di esclusione non opera per le cooperative o consorzi di imprese che eseguono appalti (pubblici e non) nel settore edile, se costituite per raggiungere i requisiti minimi di idoneità tecnica e finanziaria, necessari ai fini della partecipazione alle gare d'appalto.

In particolare, specifica l'Agencia delle Entrate, l'applicabilità degli Studi per tali aggregazioni d'impresa deriverebbe dalle modalità contrattuali di esecuzione dell'appalto, che prevedono di frequente la realizzazione dei lavori da parte dei soci/consorziati con la conseguente fatturazione alla cooperativa/consorzio, la quale, a sua volta, fattura al committente.

In tale ipotesi, infatti, manca l'elemento dell'attività svolta «*esclusivamente a favore dei soci o associati e degli utenti*» che giustifica l'inapplicabilità degli Studi di Settore.

In ogni caso, poiché la finalità tipica di tali strutture d'impresa, è l'aggiudicazione di appalti da assegnare unicamente alle imprese socie/consorziate, viene chiarito che «*in sede di selezione e controllo, gli uffici dovranno valutare attentamente la posizione di tali cooperative o consorzi, tenuto conto che il perseguimento di fini "mutualistici" può incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti.*».

6. Pubblicazione in G.U. degli Studi e nuovo regime sanzionatorio

Si ricorda, infine, che, in materia di Studi di Settore, l'art.23, co.28, del D.L. 98/2011 (cd. «*Manovra correttiva*», convertito con modifiche nella legge 111/2011) ha previsto:

¹⁸ Cfr. Sentenze Cassazione nn.26635-26636-26637-26638/2009.

¹⁹ Ai sensi, ad esempio, dell'art.2, co.1, lett. b) e c), del D.M. 28 dicembre 2012, di approvazione dello Studio VG69U.

- a decorrere dall'anno 2012, la **proroga del termine di pubblicazione degli Studi in G.U.**, che viene fissata al 31 dicembre di ciascun periodo d'imposta d'applicazione. Eventuali integrazioni per particolari andamenti economici o dei mercati devono essere pubblicate in G.U. entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello d'applicazione²⁰;
- in caso di **omessa presentazione del Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore**, laddove sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione dello stesso anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'erogazione di:
 - o una sanzione pari a 2.065,83 euro (sanzione massima prevista dall'art.8, co.1, del D.Lgs. 471/1997, relativo a violazioni del contenuto e della documentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA),
 - o una sanzione tra il 150% e il 300% della maggior imposta dovuta, qualora siano accertate anche violazioni in materia di imposte dirette e il maggior reddito d'impresa accertato (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quello dichiarato,
 - o una sanzione tra il 150% e il 300% della maggior imposta dovuta, qualora siano accertate anche violazioni in materia di IVA e la maggior imposta accertata (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quella dichiarata,
 - o una sanzione tra il 150% e il 300% della maggior imposta dovuta, qualora siano accertate anche violazioni in materia di IRAP e il maggior imponibile accertato (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quello dichiarato;
- la possibilità di **applicazione dei metodi di "accertamento induttivo"** (previsto dall'art.39, del D.P.R. 600/1973), nell'ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore, nonché di indicazioni di cause di esclusione o inapplicabilità degli Studi non sussistenti, a condizione che il maggior reddito d'impresa accertato (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quello dichiarato;
- l'**eliminazione** dell'obbligo di **motivare**, nell'atto d'accertamento, le **ragioni che inducono gli uffici verificatori a disattendere le risultanze degli Studi di Settore**.

²⁰ In realtà, per i correttivi congiunturali 2013, il relativo D.M. è stato emanato nel mese di maggio.