

Roma, 28 giugno 2011

Oggetto: Studi di settore – periodo di imposta 2010.

SOMMARIO

1. PREMESSA	3
2. PRINCIPALI NOVITÀ.....	5
2.1 APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	5
2.2 NUOVE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ SPECIFICA E AGGIORNAMENTO DI ALCUNE AREE TERRITORIALI OMOGENEE.....	6
2.3 SOCI AMMINISTRATORI.....	7
2.4 ELABORAZIONE SU BASE REGIONALE: STUDIO DI SETTORE VM05U	8
3. REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE	11
3.1. CORRETTIVI RELATIVI ALL'ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA	11
3.2. CORRETTIVI SPECIFICI PER LA CRISI	12
3.3. CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE	13
3.4. CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI	14
4. UTILIZZO RETROATTIVO DI STUDI EVOLUTI E DI QUELLI "INTEGRATI" ...	15
5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA	16
5.1 NOVITÀ DEL QUADRO A	16
5.2 NOVITÀ DEL QUADRO F.....	17
5.2.1 Soci amministratori	17
5.2.2 Perdite e distruzione di beni	18
5.2.3 Beni strumentali mobili di valore inferiore a 516,46 euro	19
5.2.4 Opzione contabilità ordinaria	20
5.3 NOVITÀ DEL QUADRO G	20
5.4 NOVITÀ DEL QUADRO Z.....	21
5.5 NOVITÀ DEL QUADRO X	22
5.6 NOVITÀ DI UNICO 2011	24
6. MAGGIORAZIONE DOVUTA IN FASE DI ADEGUAMENTO.....	25
7. PRINCIPALI NOVITÀ DI GERICO 2011.....	27
8. UTILIZZO DEI RISULTATI DEGLI STUDI DI SETTORE IN ACCERTAMENTO	27
9. PARTECIPAZIONE DELL'ANALISI TERRITORIALE ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE.....	28
10. NUOVI TERMINI DI APPROVAZIONE PER IL 2011.....	33
11. COMUNICAZIONI DI ANOMALIA 2011	33
12. SEGNALAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITÀ	34
13. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI.....	34

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 2010.

Il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 16 marzo 2011 con cui sono stati approvati 68 studi di settore che costituiscono la revisione di altrettanti studi precedentemente in vigore.

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

- 21 studi relativi ad attività economiche del settore delle manifatture;
- 20 studi relativi ad attività economiche del settore dei servizi;
- 6 studi relativi ad attività professionali;
- 21 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio.

La revisione dei predetti studi è stata effettuata sulla base del programma approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 ottobre 2009.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 16 marzo 2011 sono stati inoltre approvati 2 nuovi specifici indicatori territoriali ed è stata prevista la non utilizzabilità "diretta", in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore relativi al periodo di imposta 2010 per le cooperative a mutualità prevalente e per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

Con successivo decreto del 22 marzo 2011, inoltre, la non utilizzabilità "diretta" delle risultanze degli studi di settore è stata estesa anche ai confidi ed agli esercenti l'attività di bancoposta.

In tale sede sono state, altresì, approvate modifiche alle territorialità applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2010.

I 68 studi approvati con decreti del 16 marzo 2011 non si applicano 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 2008.

Si evidenzia, inoltre, che le Note tecniche e metodologiche, allegate ai citati decreti ministeriali del 16 marzo 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, e riguardano 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 osservate 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.

Con riferimento a tutti i 206 studi di settore è stata inoltre valutata l'incidenza della particolare congiuntura economica dell'anno 2010 e, in occasione della riunione straordinaria del 31 marzo 2011, 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 2010.

Al riguardo si riporta uno stralcio del documento redatto in quella sede:

“la Commissione ha perciò accolto la proposta del Presidente di valutare, oltre alla variazione dei margini di profitto e della diversa rigidità della struttura produttiva, anche la significatività, come misura dell'impatto della crisi sul singolo soggetto, della dinamica dei costi variabili relativi ai beni e servizi acquisiti e del costo del personale dipendente, chiedendo un riscontro sui casi consegnati per i test da parte delle Associazioni di categoria, da effettuarsi con le medesime Organizzazioni. Nel contesto delineato ... la Commissione, seguendo la stessa procedura già sperimentata negli anni precedenti propone, anche per il 2010, l'introduzione di una serie di correttivi tesi ad adeguare alla particolare congiuntura economica gli studi di settore: tipicamente correttivi per adeguare gli indicatori di normalità, correttivi di settore e correttivi individuali. Con specifico riferimento al settore delle professioni, per sopperire ad una rigidità del modello di stima, basato fondamentalmente sul numero di prestazioni rese nel corso dell'esercizio è stato inoltre confermato un meccanismo di adattamento delle risultanze, derivanti dall'applicazione dello studio, al fine di cogliere il fenomeno dei ritardati o mancati pagamenti da parte dei clienti, più accentuato in periodo di crisi.”.

Infine, la Commissione ha chiesto un'analisi aggiuntiva “per verificare eventuali riduzioni del livello delle tariffe applicate nel 2010”.

Tenuto conto del predetto parere della Commissione, è quindi stata approvata con decreto ministeriale 7 giugno 2011 la “revisione congiunturale speciale” per il periodo d’imposta 2010, che si è tradotta nella elaborazione di specifici fattori correttivi e che ha riguardato sia i 68 nuovi studi evoluti per tale annualità che gli altri 138 studi già in vigore.

A seguito delle attività sopra descritte, con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 10 giugno 2011, pubblicato il 14 giugno 2011 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 2010.

Si evidenzia infine che, per il periodo d’imposta 2011, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza all’articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998, sono stati individuati con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2011.

Per gli studi di settore applicabili al 2010, ed in particolare per le nuove versioni degli studi, si segnalano di seguito le principali novità, rinviando all’allegato n. 1 il commento analitico delle principali novità concernenti alcuni specifici studi.

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito sono analiticamente esplicitate le principali novità in relazione all’applicazione degli studi di settore al periodo di imposta 2010.

2.1 APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Il DM 16 marzo 2011 e quello del 22 marzo 2011, modificando il DM 11 febbraio 2008, hanno previsto, con riferimento al solo periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2010, un diverso utilizzo dei risultati derivanti dall’applicazione degli studi nei confronti di determinati soggetti. Si tratta 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”.

Per questi soggetti, i risultati dell’applicazione degli studi di settore:

- non possono essere utilizzati per l’azione di accertamento, di cui all’articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146;
- sono utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie e non rilevano ai fini dell’applicazione dell’art. 10, comma 4-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146.

2.2 NUOVE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ SPECIFICA E AGGIORNAMENTO DI ALCUNE AREE TERRITORIALI OMOGENEE

Con i decreti 16 marzo 2011 sono stati approvati i seguenti due ulteriori indicatori territoriali, che permettono di differenziare l'applicazione degli studi di settore in cui sono previsti, per tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica:

- territorialità del livello dei canoni di locazione residenziale;
- territorialità del livello delle retribuzioni degli intermediari del commercio su base regionale.

Inoltre, in tale sede, è stato individuato uno specifico differenziale di tipo territoriale per lo studio VM05U.

La "territorialità del livello dei canoni di locazione residenziale" differenzia il territorio nazionale sulla base dei canoni di locazione degli immobili residenziali per comune, provincia, regione e area territoriale.

I dati utilizzati per l'analisi provengono dall'Osservatorio sul Mercato Immobiliare (OMI) dell'Agenzia del Territorio e sono riferiti al 2007.

In particolare, sono stati considerati i canoni di locazione per abitazioni civili, abitazioni di tipo economico, ville e villini in stato di conservazione normale.

I dati a livello di zone comunali sono stati aggregati a livello comunale.

Successivamente, i dati relativi a ciascuna tipologia di immobile sono stati utilizzati per costruire, mediante l'utilizzo di un'analisi in componenti principali, un unico indicatore sintetico a livello comunale che può assumere valori nell'intervallo [0,1].

Tale indicatore, calcolato per ciascun comune, provincia, regione e area territoriale, rappresenta il livello dei canoni di locazione residenziale.

Al fine di tener conto dell'influenza, a livello territoriale, del costo delle retribuzioni sulla determinazione dei ricavi è stato elaborato l'indicatore del livello delle retribuzioni per il settore degli intermediari del commercio, costruito su base regionale utilizzando le informazioni contenute nei modelli degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2008.

Tale indicatore è dato dal rapporto tra le spese per lavoro dipendente e il numero dei dipendenti, calcolato come numero delle giornate retribuite diviso 312. Per ogni regione è stato calcolato il valore mediano del livello delle retribuzioni. La distribuzione di tali valori è stata successivamente standardizzata a valori compresi nell'intervallo tra zero e uno.

Nell'ambito dello studio VM05U - Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori, approvato con decreto del 16 marzo 2011, sono state individuate specifiche "aree gravitazionali", ovvero aree di mercato influenzate dalla presenza dei Factory Outlet Center, considerando la distanza in minuti di percorrenza di ogni comune dal FOC più vicino.

Al riguardo, si fa presente che i comuni distanti più di 90 minuti dal FOC più vicino non compaiono nella tabella dei coefficienti in quanto l'analisi delle funzioni di ricavo ha evidenziato che, oltre tale distanza, la presenza di un FOC non risulta statisticamente significativa.

Successivamente, con il decreto 22 marzo 2011, sono state approvate le seguenti modifiche alle territorialità applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2010:

- aggiornamento dei gruppi e dei numeri indici territoriali individuati nei decreti ministeriali 30 marzo 1999, 3 febbraio 2000, 26 febbraio 2000, 16 febbraio 2001, 20 marzo 2001, 8 marzo 2002, 6 marzo 2008 successivamente modificato con decreti ministeriali 19 maggio 2009, 7 luglio 2009, 12 marzo 2010 e 16 marzo 2011, al fine di tenere conto dell'istituzione dei comuni di Comano Terme e Ledro e della soppressione di quelli preesistenti;
- aggiornamento al 2010 della territorialità dei Factory Outlet Center, in relazione ai quali differenziare la modalità di applicazione dello studio di settore VM05U – Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori.

2.3 SOCI AMMINISTRATORI

Analogamente a come operato per gli studi evoluti per il periodo d'imposta 2009, anche per quelli relativi al 2010 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).

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.

Nell'ambito di quest'ultimo comparto, per gli studi UG41U (Ricerche di mercato e sondaggi di opinione) e UG93U (Design e styling relativo a tessuti, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili e altri beni personali e per la casa), è stata invece adottata la metodologia di stima fondata sulle “ore settimanali e settimane di lavoro nell'anno”, in luogo di quella fondata sulle “spese” sostenute per la remunerazione dell'attività prestata.

Per quanto riguarda, infine, gli studi applicabili alle attività professionali svolte sia in forma di impresa che di lavoro autonomo, UK26U (Attività delle guide turistiche e degli accompagnatori turistici) e UK28U (Attività nel campo della recitazione e della regia), la nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori è fondata sulla base delle “giornate dedicate all'attività”.

2.4 ELABORAZIONE SU BASE REGIONALE: STUDIO DI SETTORE VM05U

Lo studio di settore VM05U (Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori) rappresenta la seconda elaborazione, dopo lo studio UG69U relativo alle costruzioni, di studi di settore su “base regionale” 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 le attività relative ai seguenti codici ATECO 2007:

- 47.71.10 - Commercio al dettaglio di confezioni per adulti;
- 47.71.20 - Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati;
- 47.71.30 - Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie;
- 47.71.50 - Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte;
- 47.72.10 - Commercio al dettaglio di calzature e accessori;
- 47.72.20 - Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio.

La particolare metodologia seguita in fase di evoluzione dello studio è stata condotta analizzando le informazioni contenute nel modello UM05U per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore per il periodo d’imposta 2008, trasmesso dai contribuenti quale allegato al modello UNICO 2009.

In particolare, la platea dei soggetti analizzati è stata suddivisa in 20 gruppi omogenei a livello nazionale, principalmente sulla base delle interrelazioni esistenti tra le variabili esaminate (la tipologia di offerta, il numero di punti vendita, la modalità organizzativa, le dimensioni dell’impresa, la fascia qualitativa dell’offerta), che concorrono a definire il profilo dei singoli gruppi.

Successivamente a tale prima fase è seguita la segmentazione a livello regionale.

In tal senso, l’analisi ha definito la “Regione di appartenenza” sulla base del massimo valore della somma delle variabili “Percentuale dei corrispettivi relativi al punto vendita” per le unità locali destinate all’attività di vendita ad essa appartenenti.

Nel passaggio dai cluster a livello nazionale a quelli a livello regionale, tenuto conto della numerosità degli stessi nelle varie regioni, non è stato possibile riprodurre tutti i 20 modelli organizzativi.

L'analisi, comunque, ha permesso l'individuazione di ben 317 differenti gruppi omogenei di imprese per i quali sono state determinate altrettante "funzioni regionali" di ricavo.

Altra novità rilevante è il percorso seguito, in relazione al citato studio VM05U, in merito alla valutazione dei risultati forniti dallo studio stesso, che ha visto attivamente coinvolti, oltre alle organizzazioni di categoria, anche gli Osservatori Regionali, integrati come disposto dal decreto ministeriale 19 maggio 2009 con un rappresentante dell'ANCI.

Al fine di adeguare ulteriormente i risultati dello studio alla realtà economica territoriale, nella definizione della "funzione di ricavo" si è inoltre tenuto conto delle possibili differenze di risultati economici legate alle seguenti analisi:

- "Territorialità del livello delle retribuzioni";
- "Territorialità del livello del reddito disponibile per abitante";
- "Territorialità del livello dei canoni di affitto dei locali commerciali a livello comunale";
- "Territorialità dei Factory Outlet Center".

In particolare, negli ultimi anni il commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature ha visto aumentare la concorrenza di canali di vendita alternativi, "low cost", come quello rappresentato dai Factory Outlet Center (FOC). Al fine di rilevare gli effetti connessi alla presenza sul territorio dei FOC è stato introdotto, per alcuni cluster regionali in cui è risultato significativo, un apposito differenziale nella funzione di stima dei ricavi per quei contribuenti che esercitano l'attività nelle "aree gravitazionali" di ciascun FOC, considerando per ogni comune la distanza espressa in minuti di percorrenza dal FOC più vicino.

Tale differenziale è stato applicato alla variabile "Costo del Venduto + Costo per la produzione di servizi".

Per l'elaborazione di tale differenziale è stata condotta un'analisi sulla base dei FOC esistenti sul territorio nazionale al 31 dicembre 2008 e, come in precedenza evidenziato, sulla base delle informazioni contenute nel modello UM05U per il periodo d'imposta 2008.

Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 marzo 2011 si è proceduto ad aggiornare la territorialità costruita al 31 dicembre 2008 per tenere conto dell'apertura dei seguenti FOC, avvenuta 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.

In particolare è stato aggiornato sia l'elenco dei comuni italiani che rientrano nell'area gravitazionale dei FOC sia le distanze di tali comuni dagli stessi Outlet (si evidenzia che i comuni distanti più di 90 minuti dal FOC più vicino non compaiono nella elencazione contenuta nella Nota Tecnica e Metodologica dello studio in

argomento, poiché l'analisi delle funzioni di ricavo ha fatto emergere che, oltre tale raggio, la presenza di un FOC non è significativo in termini di concorrenza).

Va sottolineato che l'aggiornamento al 31 dicembre 2010, della "Territorialità dei Factory Outlet Center" non determina effetti per i contribuenti che esercitano l'attività nei comuni di quelle regioni in cui l'analisi effettuata per il periodo d'imposta 2008 non ha fatto emergere dei differenziali legati ai FOC, sebbene tali comuni rientrino nel 2010 entro il raggio di 90 minuti dal FOC più vicino.

Al riguardo, in tali casi le variabili di stima ed i relativi coefficienti sono stati individuati in assenza degli effetti della presenza di FOC, e spiegano correttamente le relazioni tra le stesse, comportando una stima corretta dei ricavi degli operatori economici interessati.

Ad esempio, i contribuenti che esercitano l'attività nei comuni della Campania, ancorché sulla base del DM del 22 marzo 2011 risultano avere una distanza inferiore a 90 minuti dall'Outlet Capri Due di Marcianise (CE), non riscontreranno nessun differenziale nella stima dei ricavi derivante dalla presenza di tale Outlet, poiché sulla base dei dati relativi al periodo d'imposta 2008 non è stato valorizzato alcun differenziale relativo all'influenza dei FOC.

Gli eventuali differenziali, se evidenziati dai dati, saranno definiti solo a seguito del prossimo aggiornamento dello studio di settore del commercio al dettaglio di abbigliamento, quando verranno analizzati gli impatti che si sono registrati sugli operatori del settore determinati da tali nuovi soggetti commerciali, e probabilmente comporteranno una modifica delle relazioni esistenti tra le altre variabili di stima.

Analogamente a quanto già precisato in precedenti documenti di prassi (cfr, tra gli altri, paragrafo 2.12 della circolare n. 32/E del 2005 e paragrafo 2.1 della circolare n. 23/E del 2006), in merito al possibile utilizzo degli studi evoluti per il periodo di imposta 2010 (cfr successivo paragrafo 4. "Utilizzo retroattivo di studi evoluti e di quelli integrati") con riferimento ad accertamenti riguardanti periodi d'imposta precedenti, in sede di contraddittorio le Direzioni Provinciali dovranno 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, le Direzioni Provinciali avranno cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter valutare meglio la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto.

Al riguardo, con specifico riferimento allo studio in argomento, l'apertura e la chiusura dei FOC sul territorio nazionale ed il relativo impatto sulla stima dei ricavi comportano la necessità che le Direzioni Provinciali valutino, in relazione all'attività ed all'annualità oggetto di controllo, la correttezza dell'applicabilità del differenziale in argomento.

Infine, allo scopo di cogliere l'aspetto fortemente caratterizzante il settore del commercio al dettaglio dell'abbigliamento rappresentato dal "fattore moda", si fa presente che sono stati analizzati gli effetti di tale fenomeno sul valore delle merci presenti in magazzino e sulle vendite di fine stagione o promozionali.

In alcuni cluster è risultato significativo il valore delle merci vendute nel periodo d'imposta ma acquistate negli anni precedenti. In particolare, per definire tale valore vengono utilizzate le informazioni relative alla composizione percentuale, secondo l'anno di acquisto, del valore delle rimanenze finali e del valore delle esistenze iniziali di merci.

Inoltre, per alcuni cluster regionali sono risultati significativi dei differenziali applicati alla variabile "Costo del venduto e Costo per la produzione di servizi" legati alle variabili dei "Corrispettivi conseguiti con vendite di fine stagione" e dei "Corrispettivi conseguiti con vendite promozionali".

3. REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE

Il decreto ministeriale del 7 giugno 2011 ha previsto che i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore utilizzabili per il periodo di imposta 2010 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 2010, ricavi/compensi 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 modificata a seguito dell'applicazione dello specifico correttivo. 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 2010 rispetto a quelli del 2009;
- situazione di coerenza delle esistenze iniziali (esplicitata nella Nota Tecnica e Metodologica approvata con DM 7 giugno 2011).

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 2009, 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 fine di adeguare i risultati derivanti dall'applicazione delle funzioni di stima dei ricavi o compensi è stato introdotto, per il periodo d'imposta 2010, 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".

L'analisi effettuata sullo studio di settore UG68U, relativo al trasporto merci su strada, ha condotto alla realizzazione di due correttivi specifici per la crisi, relativi al credito d'imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria.

L'applicazione di tali correttivi determina un valore di riduzione dei ricavi stimati, calcolato come differenza tra il ricavo puntuale derivante dall'applicazione della analisi di congruità sui dati dichiarati e il ricavo puntuale ricalcolato utilizzando nella funzione di regressione:

- 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 (numero normalizzato)" al netto del contributo del familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria.

3.3. CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE

La fase di elaborazione dei correttivi congiunturali di settore è stata effettuata per tutti i 206 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2010.

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.

Dalle analisi effettuate è emerso che 160 studi di settore sono stati caratterizzati nel 2010 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 tiene conto della riduzione delle tariffe per le prestazioni professionali, correlata alla situazione di crisi economica.

Gli studi di settore interessati sono quelli di seguito indicati:

- TK29U – Studi di geologia;
- UK01U - Studi notarili;
- UK23U - Servizi di ingegneria integrata;
- UK24U - Consulenza agraria fornita da agrotecnici e periti agrari;
- UK25U - Consulenza agraria fornita da agronomi;
- 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 2005-2009, con l'utilizzo 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 2009 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 2010 una situazione di crisi.

Tali correttivi sono stati previsti per tutti i 206 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2010, 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, 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.

Il 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, si fa presente che i correttivi congiunturali individuali possono essere applicati dai soggetti che presentano, per il periodo d'imposta 2010, costi variabili inferiori ai costi variabili storici di riferimento, individuati, questi ultimi, come il maggior valore tra i costi variabili per i periodi d'imposta 2008 e 2009.

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 è 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”.

Al riguardo, atteso che dalle analisi effettuate è emerso che il periodo di imposta 2008, cui si riferisce la base dati utilizzata per elaborare gli studi di settore approvati in evoluzione con i decreti ministeriali 16 marzo 2011, non ha evidenziato significative modifiche nello svolgimento delle attività soggette agli studi, le evoluzioni degli stessi potranno essere utilizzate, seguendo i chiarimenti in precedenza richiamati (paragrafo 2.1 della circolare n. 23/E 2006), oltre che per i periodi d'imposta 2010 e seguenti, anche per quelli precedenti al 2010, ove ciò venga chiesto dal contribuente.

Ovviamente, la possibilità di utilizzo retroattivo è esclusa per le risultanze che derivino dagli studi in parola integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 7 giugno 2011, in quanto tali risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica del 2010, non applicabili con riguardo ad annualità precedenti (cfr articolo 1 del decreto ministeriale 7 giugno 2011).

Alla stessa conclusione si perviene per tutti i restanti studi, non in evoluzione per il 2010, per i quali pure operano i correttivi introdotti dal citato decreto ministeriale 7 giugno 2011.

In merito si rileva che anche per tali studi è da escludere che le risultanze della loro applicazione, unitamente all'integrazione con gli interventi correttivi che tengono conto degli effetti della crisi, possano avere valore retroattivo.

Alla medesima conclusione si perviene in relazione alla possibilità di utilizzo per annualità successive al 2010 degli studi di settore integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 7 giugno 2011.

Quindi, in conclusione, le risultanze degli studi che tengono conto dei correttivi di cui al decreto 7 giugno 2011 trovano applicazione, ai fini dell'accertamento, per il solo periodo d'imposta 2010.

5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA

Di seguito si riportano le principali novità della modulistica relativa agli studi di settore utilizzabile per la dichiarazione dei dati afferenti l'annualità 2010.

5.1 NOVITÀ DEL QUADRO A

Anche per gli studi di settore evoluti nel 2010, analogamente a come avvenuto in relazione al 2009 (cfr paragrafo 2.4 della circolare n. 34/E del 2010), 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 righi 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 chiarito, in relazione al periodo di imposta 2009, al paragrafo 6.1 della circolare n. 34/E del 2010, 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.”.

5.2 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 2010.

5.2.1 Soci amministratori

Come avvenuto per gli studi evoluti nel 2009, anche per quelli evoluti per il periodo d'imposta 2010 è stata introdotta la 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 2010.

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, l'ammontare delle spese per "compensi" corrisposti ai soci per l'attività di amministratore da parte di società ed enti soggetti all'IRES, sono comprensivi 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, 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.

5.2.2 Perdite e distruzione di beni

Al fine di monitorare i casi di perdita e distruzione dei beni sottratti dal complesso aziendale, sono stati inseriti nella sezione "Ulteriori elementi contabili" del quadro F tre nuovi righi.

In particolare, in relazione alle "Materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti", sono stati previsti i seguenti righi:

- F36 relativo ai "Beni distrutti o sottratti (esclusi quelli soggetti ad aggio o ricavo fisso)";
- F37 afferente i "Beni soggetti ad aggio o ricavo fisso distrutti o sottratti".

In relazione alle "Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale di cui all'art. 93, comma 5, del TUIR" è stato previsto il nuovo rigo F38 "Beni distrutti o sottratti".

In tali righi dovrà essere riportato, per ciascuna tipologia dei beni suindicati, il costo storico degli stessi nel caso in cui siano stati distrutti o sottratti nel periodo di imposta 2010, sia a causa di eventi fortuiti, accidentali e comunque indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, sia a causa del comportamento dell'imprenditore

che ha provveduto volontariamente alla distruzione di beni di magazzino in dipendenza di un fatto eccezionale.

Le integrazioni in argomento potranno servire per analizzare, nelle future evoluzioni degli studi di settore, i possibili effetti distorsivi nella stima dei ricavi connessi alla non corretta determinazione del valore del costo del venduto in presenza di beni distrutti o perduti.

Le informazioni in argomento, inoltre, potranno essere di ausilio agli uffici sia in sede di analisi del rischio e selezione dei soggetti da sottoporre a controllo sia di contraddittorio per valutare, caso per caso, anche alla luce della straordinarietà della perdita e della distruzione, l'eventuale rilevanza delle richieste dei contribuenti di giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli stimati dallo studio sulla base del minore importo "effettivo" del costo del venduto.

Si fa comunque presente che restano escluse dall'indicazione in tali righe le distruzioni di beni non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore o dall'eccezionalità dell'operazione, normalmente connesse a situazioni ricorrenti, quali sfridi, cali naturali, alterazioni, ecc. o le operazioni di distruzioni collegate ad operazioni di trasformazione di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa.

5.2.3 Beni strumentali mobili di valore inferiore a 516,46 euro

Nella sezione degli ulteriori elementi contabili del quadro F è stato inserito anche il rigo F39 per la rilevazione delle "Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro".

Al riguardo si evidenzia che nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR, il contribuente che acquisisce tali beni deduca l'intera spesa di acquisto sostenuta nell'anno, si potrebbe determinare un malfunzionamento dell'indicatore "Incidenza degli ammortamenti per beni mobili strumentali rispetto al valore storico degli stessi"

In particolare, si fa presente che tale indicatore, che ha come finalità quella di far emergere ipotesi di deduzioni "anomale" di quote di ammortamento o i casi di sottovalutazione del valore dei beni strumentali (variabile inserita in regressione), si troverà ad essere potenzialmente alterato dalla situazione "non patologica" di deduzione integrale del costo dei beni strumentali suindicati (si tratta, infatti, di un rapporto che risentirebbe dell'inserimento dello stesso importo sia al numeratore che al denominatore).

A tal fine è stato inserito il citato rigo F39, per analizzare il fenomeno ed eventualmente intervenire nelle future evoluzioni degli studi di settore, sterilizzando i possibili effetti distorsivi cui si è fatto riferimento in precedenza.

Le istruzioni chiariscono che nel rigo F39 va indicato l'ammontare delle spese, già incluse nel rigo F20, sostenute e integralmente dedotte nel periodo d'imposta per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore ad euro 516,46.

Anche in questo caso l'implementazione potrà essere di ausilio alle Direzioni Provinciali sia in fase di analisi del rischio e di selezione dei soggetti sia in quella di contraddittorio con il contribuente, in relazione all'eventuale non normalità dell'indicatore "Incidenza degli ammortamenti per beni mobili strumentali rispetto al valore storico degli stessi".

5.2.4 Opzione contabilità ordinaria

Si evidenzia che l'informazione relativa all'esercizio dell'opzione per la scelta della contabilità ordinaria, in luogo di quella semplificata, è stata inserita in un apposito rigo F00 che sostituisce la casella alla sinistra del quadro dei modelli relativi ad anni precedenti, rendendo in tal modo coerente la modulistica rispetto a GERICO.

5.3 NOVITÀ DEL QUADRO G

Al fine di monitorare alcuni fenomeni che potrebbero comportare possibili malfunzionamenti degli indicatori di normalità economica "Incidenza delle altre componenti negative sui compensi" e "Incidenza degli ammortamenti per beni mobili strumentali rispetto al valore storico degli stessi", sono stati inseriti, nella sezione "Ulteriori elementi contabili" del quadro G, tre nuovi righi.

In particolare, nella sezione "Altre componenti negative" sono stati inseriti i seguenti righi:

- G20 relativo ai "Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni immobili";
- G21 afferente i "Canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni strumentali mobili".

La richiesta di tali informazioni riguardanti i canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni mobili e immobili è legata alla circostanza che tali voci di spesa sono comprese tra quelle indicate nel rigo G12 "Altre componenti negative", dato che partecipa al calcolo dell'indicatore di normalità economica "Incidenza delle altre componenti negative sui compensi".

In particolare, la presenza delle voci di spesa in argomento per importi elevati rispetto a quanto ordinariamente contabilizzato dai soggetti cui si applicano gli studi di settore, potrebbe determinare un malfunzionamento dell'indicatore.

Atteso che tale indicatore è finalizzato a far emergere possibili "anomalie" nella compilazione del modello con riferimento alle diverse tipologie di spesa, lo stesso potrebbe risultare potenzialmente alterato dalla situazione "non patologica" di deduzione dei canoni di locazione finanziaria e non finanziaria (si tratta, infatti, di un rapporto che risentirebbe dell'inserimento di un importo, al numeratore, in alcuni casi rilevante).

Quindi, al fine di analizzare il fenomeno ed eventualmente intervenire nelle future evoluzioni degli studi di settore, sterilizzando i possibili effetti distorsivi cui si è

fatto riferimento in precedenza, nei righi G20 e G21 dovranno essere indicate, rispettivamente:

- le spese, già incluse nel rigo G12, sostenute per canoni di locazione, finanziaria e non finanziaria, relativi a beni immobili adibiti all'esercizio dell'arte o professione;
- le spese, già incluse nel rigo G12, sostenute per canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, relativi a beni mobili strumentali all'esercizio dell'attività.

Al terzo rigo previsto quale novità nel quadro in argomento è chiesto l'importo delle "Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro".

Per quanto riguarda tale ultimo rigo, denominato G22, si richiamano i chiarimenti forniti nel precedente paragrafo 5.2.3 relativo alle novità del quadro F.

Quindi, il rigo G22 dovrà essere compilato dai contribuenti interessati indicando "l'ammontare delle spese (già incluse nel rigo G11) sostenute e integralmente dedotte nel periodo d'imposta per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore ad euro 516,46".

5.4 NOVITÀ DEL QUADRO Z

Al fine di acquisire informazioni utili per l'elaborazione degli studi per i quali è prevista l'evoluzione nel 2012 (studi applicabili dal periodo d'imposta 2012), 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 2010 sono complessivamente 56 ripartiti, in relazione ai quattro comparti, come di seguito evidenziato:

- 19 relativi a studi di settore del comparto Commercio;
- 15 relativi a studi di settore del comparto Servizi;
- 12 relativi a studi di settore del comparto Manifatture;
- 10 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 e 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, sono richiesti:

- il numero dei soli incarichi/prestazioni per i quali nell'anno 2010 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 2010.

Naturalmente le prestazioni o gli incarichi, iniziati e completati nel 2010, per i quali sono stati percepiti uno o più acconti ed un saldo finale nel 2010, non vanno indicati tra quelli con pagamento parziale.

Tale informazione potrà essere utilizzata 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 2011, consentirà l'acquisizione delle ulteriori informazioni in tempo utile per le attività di elaborazione degli studi di settore previste per il 2012.

Si evidenzia, infine, che è stata prevista l'introduzione di un quadro Z – Dati complementari anche relativamente ad alcuni studi oggetto di evoluzione per il periodo di imposta 2010.

5.5 NOVITÀ DEL QUADRO X

Si evidenzia che per l'applicazione dei correttivi previsti dal decreto ministeriale 7 giugno 2011 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 2010.

In particolare, tra gli altri, viene chiesto di indicare i "Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2009" (per l'applicazione del correttivo relativo all'applicazione della normalità economica) e di compilare alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2008 e 2009.

Al riguardo si ritiene utile fornire alcuni chiarimenti circa la corretta compilazione dei rigli 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 2010 un'attività di impresa costituente mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti).

Con riferimento all'ipotesi di cui al precedente punto 1) si ritiene che, ai fini della corretta applicazione dei "correttivi crisi", si debba effettuare il ragguaglio 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 ragguagliati 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 2010 devono essere individuati in maniera omogenea rispetto a questi ultimi.

Ad esempio, i "Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2009" 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 2010 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 7 giugno 2011.

Il contribuente potrà, comunque, rappresentare la specifica situazione nella sezione "Note aggiuntive", predisposta all'interno del Software GERICO 2011.

Le Direzioni Provinciali, già dalla fase di analisi del rischio e di selezione, valuteranno la singola posizione oggetto di controllo in relazione alla specifica situazione del contribuente, verificando gli impatti della crisi sulla stima dei

ricavi/compensi da studi di settore, anche alla luce di ulteriori elementi a conferma della pretesa tributaria.

Si segnala, inoltre, che il quadro X contiene anche alcuni campi relativi alle informazioni utili ai fini delle nuove modalità applicative degli studi nei confronti di determinati soggetti, previste, per il periodo di imposta 2010, dai DM 16 marzo 2011 e 22 marzo 2011, modificativi del DM 11 febbraio 2008.

In particolare, barrando la corrispondente casella, posta in corrispondenza del rigo “Ulteriori informazioni”, 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;
- esercizio in maniera prevalente dell’attività di consorzio di garanzia collettiva fidi – codice attività 64.92.01;
- esercizio in maniera prevalente dell’attività di Bancoposta – codice attività 66.19.40.

Infine, nel medesimo quadro X, è prevista una apposita casella per indicare se il contribuente, nel periodo d’imposta 2009, applicava il regime dei minimi di cui all’articolo 1, commi da 96 a 117 della legge n. 244 del 24/12/2007.

5.6 NOVITÀ DI UNICO 2011

In relazione al 2010 si rileva che è stato modificato il quadro RS di UNICO con inserimento di una nuova sezione “adeguamento agli studi di settore ai fini IVA” che deve essere compilata dai contribuenti che intendono adeguarsi alle risultanze degli studi di settore per l’anno d’imposta 2010 ai fini IVA.

In particolare, è prevista l’indicazione separata dei maggiori corrispettivi ai fini IVA e della relativa imposta versata ai fini dell’adeguamento.

Ovviamente, 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 12 previsti.

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. MAGGIORAZIONE DOVUTA IN FASE DI ADEGUAMENTO

L'articolo 2, comma 2-bis del DPR n. 195 del 1999 prevede che, ai fini dell'adeguamento ai risultati degli studi di settore, debba essere versata, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito, una maggiorazione pari al 3% della differenza tra i ricavi/compensi risultanti dall'applicazione degli studi di settore e i ricavi/compensi annotati nelle scritture contabili, qualora detta differenza sia superiore al 10% dei ricavi/compensi annotati.

Tale maggiorazione non è dovuta per i periodi d'imposta in cui lo studio trova applicazione per la prima volta, anche a seguito di evoluzione.

Nella circolare n. 32/E del 21 giugno 2005 ed in quelle successive, sono stati già forniti chiarimenti al riguardo. In particolare, nella predetta circolare è stato precisato che "Il nuovo comma 2-bis, articolo 2, del DPR 195 del 1999 stabilisce che l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore è effettuato a condizione che sia versata una maggiorazione del 3 per cento calcolata sulla differenza tra i ricavi (o i compensi) derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili.

La maggiorazione non è dovuta:

- se la predetta differenza è inferiore al 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili;
- per gli studi approvati per la prima volta ovvero per il primo anno di applicazione dello studio revisionato".

Nella medesima circolare è stato, inoltre, precisato che "Con riferimento ai due termini da porre a confronto, per la verifica del superamento del 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili, si fa presente che per tale ultimo importo occorre fare riferimento ai componenti positivi che il programma GE.RI.CO. utilizza per la verifica della congruità alle risultanze degli studi. Pertanto, dovranno essere presi in considerazione i componenti positivi, annotati nelle scritture contabili e dichiarati dal contribuente, che vengono previsti per il confronto con le risultanze dello studio di settore. Si ricorda infatti che tali componenti positivi riguardano i ricavi di cui all'art. 85, comma 1, ad esclusione delle lettere c), d), e) ed f), e compensi di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR. Per le imprese che eseguono opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale i ricavi dichiarati, da confrontare con quelli presunti in base allo studio di settore, vanno aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi dell'articolo 93, commi da 1 a 4, del TUIR, come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344."

Al riguardo, va chiarito che la "differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili" cui si riferisce l'articolo 2, comma 2-bis, del DPR 195 del 1999, deve essere calcolata prendendo in considerazione, quale primo termine di riferimento, il ricavo o

compenso puntuale, eventualmente integrato dei maggiori importi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.

In merito, nel caso di valori di adeguamento ai fini IVA maggiori rispetto a quelli indicati ai fini delle imposte dirette, la verifica del superamento del limite del 10% e la relativa maggiorazione del 3% dovranno essere calcolate sulla base dell'importo richiesto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I valori di adeguamento e i valori IVA cui fare riferimento, che tengono conto dell'applicazione dell'analisi di congruità, dell'analisi di normalità economica e degli eventuali correttivi per la crisi, sono quelli indicati nell'apposita sezione "Valori di adeguamento" di GERICO.

Nell'ipotesi in cui il contribuente ritenga di adeguare solo parzialmente i ricavi o compensi dichiarati a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore (così come definiti in precedenza), tali maggiori importi dichiarati non potranno integrare le ipotesi di adeguamento previste dall'articolo 2 del DPR 195 del 1999.

In proposito, si ricorda che nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 è stato precisato che "i contribuenti che si avvalgono della possibilità di adeguare i propri ricavi alle risultanze della applicazione degli studi di settore in sede di dichiarazione dei redditi devono effettuare il predetto adeguamento tenendo conto del valore che nella applicazione GE.RI.CO. viene indicato quale ricavo di riferimento puntuale. Ai contribuenti che ritengono ve ne sia motivo è, peraltro, consentito collocarsi anche in caso di adeguamento, all'interno dell'intervallo di confidenza". Inoltre, la circolare n. 148/E del 1999 ha altresì precisato che, "in sede di controllo della applicazione degli studi di settore, l'amministrazione finanziaria, in caso di adeguamento all'interno dell'intervallo tra ricavo minimo e ricavo congruo, fermo restando che si tratta, comunque, di un ricavo "possibile", potrà verificare e quindi chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale".

Da ultimo si richiama anche quanto precisato nella circolare n. 44/E del 29 maggio 2008, nella quale, nel fornire chiarimenti riguardo alle possibilità offerte al contribuente di segnalare la presenza di possibili cause giustificative con riguardo agli indicatori di normalità economica, è stato evidenziato che "la possibilità di intervenire sulle variabili che incidono sugli indicatori di normalità (proponendo la non applicazione dell'indicatore ovvero la variazione dei dati riguardanti le variabili rilevanti ai fini degli indicatori di normalità) non determina variazioni sul risultato finale di GE.RI.CO.. In sostanza, il valore di riferimento ai fini della congruità resta quello derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità e normalità evidenziato da GE.RI.CO..

Le possibilità concesse al contribuente di segnalare eventuali cause giustificative, equivalgono a semplici segnalazioni di non corretta applicazione dell'indicatore al caso specifico."

Quindi, il contribuente è tenuto al versamento della maggiorazione del 3% della differenza tra i ricavi/compensi risultanti dall'applicazione degli studi di settore e i ricavi/compensi annotati nelle scritture contabili nei soli casi in cui ritenga di

adeguare i ricavi o compensi dichiarati a quelli puntuali di riferimento, che tengono conto dell'applicazione dell'analisi di congruità, dell'analisi di normalità economica e degli eventuali correttivi per la crisi, indicati nell'apposita sezione "Valori di adeguamento" di GERICO.

Tanto premesso, nell'ipotesi che il contribuente ritenga di adeguare solo parzialmente i ricavi o compensi dichiarati a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore, lo stesso risulterà comunque non congruo e, quindi, non sarà obbligato ad effettuare né la verifica del superamento del 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili nè, ovviamente, il versamento della predetta maggiorazione.

Con l'occasione si rappresenta, come già evidenziato nelle circolari n. 29/E del 2009 e n. 34/E del 2010, che l'introduzione dei "correttivi crisi", effettuata con il decreto ministeriale del 7 giugno 2011, non dà luogo ad una "evoluzione" degli studi di settore ma solo ad una integrazione degli stessi.

Conseguentemente, ai fini dell'adeguamento ai risultati degli studi non evoluti per il 2010, è dovuto il versamento della maggiorazione, disposto dall'articolo 2, comma 2-bis del DPR n. 195 del 1999, nel caso in cui ricorrano le condizioni dallo stesso previste.

7. PRINCIPALI NOVITÀ DI GERICO 2011

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 2009.

Rispetto alla precedente versione, GERICO 2011 prevede l'accesso alla funzionalità "Applica riduzioni apprendisti", di calcolo dell'"Ammontare delle spese di cui al rigo X01 utilizzate ai fini del calcolo", attraverso l'apposito pulsante "ARA".

Al riguardo, si evidenzia che, per tale funzionalità, sono stati previsti appositi controlli sulla corretta compilazione del quadro.

Inoltre, si fa presente che l'applicativo GERICO 2011 propone un esito "completo" anche in caso di congruità, diversamente dalle precedenti versioni dello stesso che, in tal caso, evidenziavano solo che il soggetto risultava congruo alle risultanze degli studi di settore.

8. UTILIZZO DEI RISULTATI DEGLI STUDI DI SETTORE IN ACCERTAMENTO

Con la circolare n. 34/E del 2010 sono stati forniti chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore per "le lavoratrici in gravidanza o puerperio e in generale per i contribuenti con figli minori che necessitano delle cure e dell'assistenza".

In questa sede, nel ricordare le indicazioni fornite con la citata circolare n. 34/E, si richiamano le Direzioni Provinciali a porre la consueta massima attenzione a tale situazione, sin dalla fase di analisi del rischio e di selezione (laddove tale informazione sia stata eventualmente comunicata dal contribuente nelle “Note aggiuntive” di GERICO o con l’applicazione “Segnalazioni”), al fine di verificarne gli impatti analizzando con estrema cura le specifiche posizioni oggetto di controllo, con particolare riferimento alle piccole imprese o agli studi professionali nel cui ambito operano con prevalente impegno contribuenti con tali caratteristiche.

9. PARTECIPAZIONE DELL’ANALISI TERRITORIALE ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE

Sin dal primo anno di applicazione degli studi di settore, nella definizione della “funzione di ricavo” si è tenuto conto anche delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell’attività. A tale scopo si sono utilizzati i risultati di specifici studi relativi alla territorialità che hanno avuto come obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee in rapporto ad una serie di indicatori tratti dalle banche dati pubbliche (ad esempio per il settore del commercio è stata utilizzata una territorialità specifica basata sul grado di modernizzazione, sul grado di copertura dei servizi di prossimità, sul grado di sviluppo socioeconomico).

Nella funzione di regressione, pertanto, sono state impiegate delle variabili, definite “dummy”, relative all’appartenenza a ciascun cluster territoriale e si è tenuto conto dell’eventuale effetto di “interazione” tra queste e le variabili indipendenti (ad esempio, per il settore del commercio, il “costo del venduto” e il “costo per la produzione di servizi”). L’introduzione di tali variabili ha prodotto, ove le differenze territoriali non fossero state colte completamente dalla Cluster Analysis, valori correttivi da applicare al coefficiente della variabile indipendente nel calcolo del ricavo.

Obiettivo delle prime analisi su base territoriale è stato, quindi, quello di individuare aree territoriali omogenee sulla base delle caratteristiche dello sviluppo socio-economico del territorio, definito dal grado di benessere, dal livello di qualificazione professionale e dalla struttura economica.

In particolare, la territorialità generale, approvata con il DM 30 marzo 1999, ha analizzato le differenze che connotano l’ambiente economico: differenze che possono influenzare le caratteristiche della domanda finale di beni e/o servizi destinati alla persona, il bisogno di ricorrere a servizi professionali, le condizioni in cui l’impresa svolge la propria attività.

Tale analisi è stata condotta a livello di singolo Comune.

Il percorso metodologico è stato il seguente:

- scelta di un set di indicatori che permettano di cogliere gli aspetti precedentemente esposti;

- identificazione di aree territoriali omogenee rispetto a tali indicatori.

La metodologia scelta per giungere all'identificazione delle aree territoriali omogenee è stata quella utilizzata nello sviluppo degli studi di settore, ovvero, l'applicazione di una Cluster Analysis ai risultati di una precedente analisi fattoriale, nella fattispecie un'Analisi in Componenti Principali.

Al riguardo, l'obiettivo dell'Analisi in Componenti Principali è di ridurre il numero delle variabili originarie di una matrice di dati quantitativi in un numero inferiore di nuove variabili, dette componenti principali, tra loro ortogonali (indipendenti, incorrelate), conservando quanto più possibile l'informazione statistica disponibile. Tali componenti (fattori), ottenute come combinazione lineare delle variabili originarie, sono scelte in modo che spieghino il massimo possibile della varianza totale delle variabili originarie, per rendere minima la perdita di informazione.

La Cluster Analysis, sulla base dei fattori significativi dell'Analisi in Componenti Principali, ha permesso, nell'analisi della territorialità generale, di classificare i comuni in 5 aree territoriali omogenee, cogliendo le più significative differenze tra gli stessi in termini di grado di benessere, di livello di qualificazione professionale, di struttura economica, di tasso di imprenditorialità, di grado di sviluppo dei servizi (credito, logistica e servizi alle imprese) a sostegno dell'attività economica.

La classificazione dei comuni effettuata all'interno di tale analisi, essendo finalizzata a misurare l'influenza della localizzazione territoriale delle imprese/attività professionali sulla loro capacità di produrre ricavi/compensi, ha colto le differenze qualitative tra i comuni in termini di sviluppo socio-economico, a prescindere dalla loro dimensione geografica e/o demografica.

Nella nota tecnica e metodologica allegata al decreto 30 marzo 1999 sono state riportate le caratteristiche di ciascuna area territoriale individuata ed è stato indicato l'elenco, per Regione, dei singoli Comuni e dei relativi gruppi territoriali di appartenenza.

Dopo aver individuato a livello comunale i diversi raggruppamenti territoriali, nella medesima analisi si è poi operata un'analoga ripartizione a livello provinciale e regionale.

Questo tipo di analisi della territorialità, costantemente aggiornata al fine di tenere conto delle variazioni intervenute nel corso degli anni, ha segnato un significativo progresso rispetto a precedenti strumenti presuntivi dei ricavi o compensi (ad es. i coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi di cui al DL n. 69 del 1989) che non fornivano adeguata differenziazione delle stime operate nei confronti del contribuente, in relazione al luogo di svolgimento dell'attività.

L'esigenza di definire un meccanismo in grado di cogliere maggiormente le differenze esistenti a livello locale nelle diverse realtà imprenditoriali e professionali, ha suggerito di elaborare, nel corso degli anni, delle analisi delle territorialità specifiche per settore, che consentissero, anche utilizzando la stessa metodologia d'analisi, di individuare con ulteriore precisione le differenze territoriali specifiche del settore economico analizzato.

A tal fine sono state individuate le territorialità specifiche nei comparti delle manifatture, dei servizi, del commercio e delle attività professionali. Nei singoli comparti, infatti, l'analisi è stata ulteriormente approfondita attraverso l'elaborazione delle "territorialità" che hanno messo a fuoco le differenze esistenti a livello locale nelle specifiche attività produttive. Si pensi, ad esempio, al comparto delle manifatture, per il quale sono state elaborate le territorialità specifiche per la fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici (DM 20 marzo 2001), per la fabbricazione e lavorazione dei prodotti in metallo, escluse macchine ed impianti (DM 20 marzo 2001), per la fabbricazione di articoli in maglieria e della confezione di vestiario (DM 3 febbraio 2000), per la lavorazione delle pelli e del cuoio (DM 30 marzo 1999), del conciario e del calzaturiero (DM 30 marzo 1999), per la lavorazione del legno (DM 3 febbraio 2000), ecc..

Tratto comune a tutte le sopracitate analisi è costituito dal risultato di suddividere, analogamente a quanto realizzato nella territorialità generale, le aree territoriali considerate (comuni, province o regioni) in specifici cluster aventi caratteristiche omogenee.

Nel porre in evidenza la costante evoluzione delle analisi sulle differenze territoriali applicate alle stime operate sulla base degli studi di settore, occorre segnalare che le recenti analisi della territorialità, approvate nel corso degli ultimi anni, sono state elaborate tenendo conto di un diverso meccanismo di applicazione nella funzione di ricavo/compenso degli studi di settore.

L'esigenza di individuare un meccanismo capace di cogliere le differenze territoriali di ogni comune, provincia o regione d'Italia ha infatti suggerito l'adozione di un metodo di analisi che individuasse degli specifici indicatori territoriali da applicare alle variabili della funzione di stima degli studi di settore, in grado di integrare le stime stesse con una significativa componente territoriale.

Tali nuove analisi, infatti, individuano la distribuzione dei valori dello specifico indicatore territoriale in relazione ad ogni singolo comune o provincia del territorio nazionale.

Nella definizione dei valori relativi a tali territorialità, le distribuzioni vengono, quindi, standardizzate rispetto al valore massimo, in modo da ottenere valori compresi tra zero e uno. In sede di costruzione ed evoluzione degli studi di settore tali territorialità possono trovare applicazione, laddove il loro utilizzo si dimostri significativo, al fine di modulare il valore del coefficiente della funzione di ricavo o compenso definito dallo studio.

Quanto sopra precisato appare indispensabile ai fini di una più corretta e consapevole capacità di "lettura" ed interpretazione delle Note tecniche e Metodologiche relative agli studi per i quali tali territorialità trovano applicazione. Al riguardo, infatti, è opportuno precisare che, laddove le variabili della funzione di ricavo o compenso rilevabili dalla tabella dei coefficienti facciano riferimento al differenziale legato ad una di tali specifiche territorialità, il valore del coefficiente utilizzato per la stima dello studio di settore in applicazione viene ulteriormente moltiplicato per il corrispondente valore attribuito al soggetto sulla base della territorialità.

Pertanto, considerando che, come già detto, il valore della variabile territoriale varia da comune a comune nell'intervallo tra zero ed uno, il valore riportato nella tabella dei coefficienti rappresenta il valore massimo che il coefficiente può, di fatto, assumere nella funzione di regressione, mentre assumerà valori via via più ridotti al decrescere del coefficiente territoriale applicato.

Alcune delle territorialità che esplicano i loro effetti attraverso il meccanismo descritto sono, ad esempio:

- la territorialità del livello dei canoni di locazione residenziale (DM 16 marzo 2011);
- la territorialità del livello delle retribuzioni degli intermediari del commercio su base regionale (DM 16 marzo 2011);
- la territorialità del livello del reddito disponibile per abitante (DM 12 marzo 2010);
- la territorialità del livello delle retribuzioni (DM 12 marzo 2010);
- il livello dei canoni di affitto dei locali commerciali a livello comunale (DM 6 marzo 2008);
- il mercato potenziale a livello comunale per il settore del commercio al dettaglio di elettrodomestici e casalinghi (DM 7 luglio 2009);
- il livello di concorrenza con i grandi magazzini (DM 7 luglio 2009);
- la territorialità del livello delle quotazioni immobiliari (DM 12 marzo 2010).

Si pensi, ad esempio, all'indicatore "Livello del reddito disponibile per abitante", che è stato predisposto al fine di tener conto dell'influenza, a livello territoriale, del livello di benessere e del grado di sviluppo economico sulla determinazione dei ricavi.

L'elaborazione di tale indicatore è stata effettuata sulla base dell'informazione relativa al "Reddito disponibile per abitante", disponibile su scala comunale e provinciale.

Il percorso di analisi seguito ha previsto, successivamente, che la distribuzione comunale dei valori della variabile "Reddito disponibile per abitante" venisse standardizzata rispetto al valore massimo, ottenendo una distribuzione di valori positivi e non superiori all'unità. In questo modo è stato ottenuto l'indicatore "Livello del reddito disponibile per abitante" differenziato per ogni comune.

Anche le distribuzioni a livello provinciale, regionale e di macro area territoriale della variabile "Reddito disponibile per abitante" sono state standardizzate rispetto al valore massimo comunale, al fine di ottenere il corrispondente indicatore.

A seguito di tali elaborazioni, l'indicatore "Livello del reddito disponibile per abitante" individua un valore differenziato per ogni comune, provincia, regione e per ogni macro area territoriale, fornendo, quindi, un parametro di riferimento in grado cogliere in maniera puntuale le particolarità e le specificità del territorio in termini di livello di benessere e grado di sviluppo economico.

Il risultato definitivo è sintetizzato da più elenchi in cui sono riportati, per comune, provincia, regione e macro area territoriale, i relativi livelli del reddito disponibile per abitante.

I risultati ottenuti sono poi utilizzati per elaborare gli studi di settore che adottano i predetti differenziali territoriali, attraverso la loro applicazione alle variabili della funzione di regressione individuate a seguito dell'analisi statistico-economica.

Nel caso, ad esempio, dello studio VM05U – Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori, il differenziale territoriale “Livello del reddito disponibile per abitante” è applicato alla variabile “Valore dei beni strumentali mobili”, al fine di diversificare il risultato in relazione ad ogni comune nel quale dovesse essere esercitata l'attività in argomento.

Per quanto riguarda, invece, alcuni dei recenti studi approvati per le attività professionali, in particolare gli studi dei professionisti che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, per la determinazione delle medesime funzioni sono state utilizzate le variabili relative al numero delle prestazioni riferite alla tipologia di attività ponderate con il relativo compenso medio per incarico.

Tale ponderazione tiene conto anche delle differenze legate al luogo di svolgimento dell'attività.

Il modello di stima adottato, infatti, si basa sugli incarichi svolti, con il vincolo sul valore minimo, ponderato per territorio.

Tale vincolo è rappresentato da un valore minimo individuato prevalentemente per singola provincia, che costituisce il valore di riferimento ai fini dell'analisi della congruità, da confrontare con il compenso medio dichiarato dal professionista.

Negli studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, la specificità dei valori minimi individuati per ogni tipologia di prestazione con riferimento alle singole province, fanno assumere ai predetti studi una connotazione fortemente “territoriale” rispetto alle precedenti versioni degli stessi.

Infine, è da rilevare come alcune variabili che partecipano alla stima dei ricavi/compensi sono “naturalmente” influenzate dalla “territorialità” e rendono “sensibile” la regressione alle differenze di localizzazione dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

Si veda ad esempio l'impatto sulla stima delle tariffe applicate dal singolo barbiere/parrucchiere, il livello dei prezzi delle portate principali per i ristoranti, il livello del prezzo del caffè al bancone o al tavolo per i bar, nonché il livello delle tariffe applicate dalla singola lavanderia per i principali servizi.

In conclusione si evidenzia come le diverse evoluzioni degli studi di settore comportano delle stime sempre più puntuali dal punto di vista della differenziazione del risultato in relazione alla localizzazione dell'attività svolta.

10. NUOVI TERMINI DI APPROVAZIONE PER IL 2011

L'articolo 1 del DPR n. 195/1999 prevede che gli studi di settore, approvati e pubblicati in G.U. entro il 30 settembre, entrino in vigore a decorrere dall'anno di loro approvazione.

Al riguardo, per gli studi di settore in evoluzione per i periodi di imposta 2009 e 2010 tale termine è stato modificato dal decreto legge n. 194 del 2009, che ha disposto la proroga dei termini di approvazione e pubblicazione degli stessi, fissandoli, rispettivamente, al 31 marzo 2010 e 31 marzo 2011.

Successivamente, con il DPCM 25 marzo 2011, di attuazione di quanto previsto dal DL n. 225 del 2010, è stato stabilito che, per il solo p. i. 2011, gli studi potranno essere approvati entro il 31 dicembre 2011.

11. COMUNICAZIONI DI ANOMALIA 2011

Analogamente a quanto effettuato negli anni dal 2007 al 2010 (cfr circolare n. 30/E del 2010, in relazione alle comunicazioni inoltrate nel 2010) anche per il 2011 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.

In particolare, sono state inviate circa 122.000 comunicazioni direttamente ai contribuenti e circa 68.000 segnalazioni agli intermediari.

Per entrambe le tipologie d'invio le anomalie oggetto di comunicazione, rilevate operando un riscontro "informatico" dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il triennio 2007, 2008, 2009, 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 evidenzia che nella comunicazione viene precisato che, qualora le anomalie evidenziate fossero riscontrate anche nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2011, la posizione del contribuente sarà inserita in apposite liste selettive utilizzate per i controlli fiscali.

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.

12. SEGNALAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITÀ

Analogamente a quanto realizzato l'anno scorso, anche per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010 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 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.

13. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI

Attesa la particolare congiuntura economica del 2010, si richiamano in questa sede le indicazioni operative contenute, rispettivamente per le attività di controllo relative ai periodi di imposta 2008 e 2009, nelle circolari n. 29/E del 2009 e n. 34/E del 2010.

In particolare, si fa presente che anche per il periodo di imposta 2010 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.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

ALLEGATO 1 – INDICAZIONI SU SPECIFICI STUDI

A) STUDI MANIFATTURE

A1) STUDIO DI SETTORE VD01U – “Produzione e commercio al dettaglio di prodotti di pasticceria”

L’analisi finalizzata alla definizione dei gruppi omogenei del nuovo studio di settore VD01U ha evidenziato la presenza di un significativo numero di imprese che hanno dichiarato di svolgere l’attività di produzione di gelati contemporaneamente a quella di vendita diretta al pubblico.

Conseguentemente è stato individuato un apposito cluster per tali soggetti.

Al riguardo, analogamente a quanto già chiarito con la circolare 44/E del 29 maggio 2008, i soggetti che svolgono congiuntamente all’attività di produzione di gelati, anche quella di vendita diretta al pubblico, continueranno ad applicare, dal periodo d’imposta 2010, lo studio revisionato VD01U, nonostante la classificazione ATECO 2007 non abbia espressamente incluso, tra i codici di attività dello studio, la predetta attività di vendita.

A2) STUDIO DI SETTORE VD02U – “Produzione di paste alimentari”

Con la circolare 44/E del 29 maggio 2008 era stato chiarito che le imprese artigiane che operano nel settore della produzione delle paste alimentare e che hanno una clientela costituita prevalentemente dalla grande distribuzione organizzata, possono trovare difficoltà nel riuscire a “modulare il prezzo di vendita a causa del maggiore potere contrattuale della GDO. Infatti, la grande distribuzione organizzata riesce, nella maggior parte dei casi, ad imporre “prezzi di acquisto” che tendono a vincolare le imprese artigiane per tutta la durata del contratto di fornitura”.

Al riguardo, si evidenzia che in fase di elaborazione del nuovo studio di settore VD02U è stato utilizzato, nella funzione di stima dei ricavi dei cluster per i quali è risultato significativo, un differenziale relativo alla grande distribuzione organizzata che viene applicato alla variabile “Costo del venduto e Costo della produzione dei servizi”.

A3) STUDIO DI SETTORE VD07B – “Confezione ed accessori per abbigliamento”

Per lo studio di settore VD07B occorre segnalare che l’attività di stiro, ripasso, cartellinatura e imbusto di capi d’abbigliamento, risultava classificata fino al p.i. 2006 con il codice Atecofin 2004 - 18.24.3 “Lavorazioni collegate all’industria dell’abbigliamento”, ricompreso nello studio di settore TD07B.

Con l’entrata in vigore della nuova classificazione delle attività economiche – ATECO 2007, il suddetto codice è stato soppresso.

Per effetto di tale eliminazione, i soggetti che esercitavano l'attività in questione non hanno più trovato nello studio UD07B un apposito codice di attività che li individuasse in maniera puntuale.

Al riguardo, nel 2008 si era provveduto ad informare le Organizzazioni che avevano sollevato tale problematica che lo svolgimento di dette attività era più facilmente riconducibile allo studio TD07B che ricomprendeva, al suo interno, l'attività contraddistinta dal codice attività 18.24.3 "Lavorazioni collegate all'industria dell'abbigliamento". In merito si era rilevato che lo studio UD13U (cui fanno riferimento le attività contraddistinte dal codice 13.30.00 "Finissaggio dei tessuti") non permetteva di cogliere adeguatamente lo svolgimento di tale attività, in quanto non conteneva, nella definizione dei gruppi omogenei di imprese (cd. cluster analysis), un cluster specifico.

In merito si ricorda che, per dare soluzione alla problematica, si è provveduto ad inserire un apposito quadro Z nel modello dello studio UD07B allegato ad UNICO 2009, con il quale sono state raccolte le informazioni necessarie per individuare i soggetti che esercitano l'attività di finissaggio puro (stiro, ripasso, imbusto, di capi d'abbigliamento prodotti da terzi) al fine di poterli far confluire nello studio VD13U.

Si rileva che dalla elaborazione dei nuovi studi VD07B e VD13U, che si applicano a decorrere dal p.i. 2010, sono stati individuati i contribuenti che hanno utilizzato il modello UD07B e hanno compilato, in modo esclusivo, almeno una o più delle fasi di stampa, lavaggio, finissaggio estetico su capo finito, caratterizzanti il ciclo di produzione di abbigliamento e non anche altre fasi.

L'analisi condotta per definire i nuovi gruppi omogenei dello studio VD13U, ha fatto emergere un nuovo cluster n. 5 – Imprese operanti in conto terzi specializzate nello stiro – che è risultato essere costituito per l'83% (326 soggetti su un totale di 392) da soggetti provenienti dallo studio VD07B.

Tanto premesso, tenendo conto delle problematiche sopra evidenziate, al fine di orientare i contribuenti che svolgono l'attività con le caratteristiche sopra descritte, (stiro, ripasso, cartellinatura e imbusto di capi d'abbigliamento) ad individuare correttamente il modello dello studio da utilizzare per il p.i. 2010 (VD07B o VD13U), nelle istruzioni relative alla parte specifica del modello VD07B, nella sezione inerente le fasi di lavorazione/produzione, è stata inserita una apposita "attenzione: "Nel caso in cui il contribuente abbia indicato di svolgere esclusivamente una o più delle seguenti fasi produttive: "Stampa", "Lavaggio", "Finissaggio estetico su capo finito (ad es. effetto invecchiato, abrasione, delavaggio, ecc.)", "Finissaggio tecnico su capo finito (ad es. antibatterico, ammorbidente, idrorepellente, ecc.)", "Rammendo e ripristino difettosità" e "Stiro" e nessun'altra fase del ciclo di produzione e/o lavorazione, si potrebbe evidenziare che l'attività svolta sia propriamente quella relativa all'attività contraddistinta dal codice: 13.30.00 "Finissaggio dei tessuti, degli articoli di vestiario e attività similari", rientrante nello studio di settore VD13U. Pertanto si invita il contribuente a verificare la correttezza del codice attività dichiarato, anche al fine di compilare

correttamente il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore”.

A4) STUDIO DI SETTORE VD12U – “Produzione e commercio al dettaglio di prodotti di panetteria”

In via preliminare, occorre evidenziare che lo studio di settore VD12U, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2010, analogamente al previgente studio UD12U, si applica anche ai contribuenti che svolgono, congiuntamente alle attività oggetto dello studio, una o più delle seguenti attività complementari:

- a) Supermercati, codice attività 47.11.20;
- b) Discount di alimentari, codice attività 47.11.30;
- c) Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari, codice attività 47.11.40;
- d) Commercio al dettaglio di frutta e verdura preparata e conservata, codice attività 47.21.02;
- e) Commercio al dettaglio di bevande, codice attività 47.25.00;
- f) Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari, codice attività 47.29.10;
- g) Commercio al dettaglio di caffè torrefatto, codice attività 47.29.20;
- h) Commercio al dettaglio di prodotti macrobiotici e dietetici, codice attività 47.29.30;
- i) Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati n.c.a., codice attività 47.29.90.

Pertanto, in presenza di tali attività, troverà applicazione lo studio di settore VD12U in ogni caso in cui i ricavi derivanti dalle attività oggetto dello studio risultino prevalenti rispetto a quelli prodotti dall'insieme delle attività complementari. Per attività prevalenti si intendono quelle dalle quali è derivato il maggiore ammontare dei ricavi complessivamente conseguiti dallo svolgimento delle attività sopra indicate, nel corso del periodo d'imposta.

Si sottolinea inoltre che, per le imprese che commercializzano significative percentuali di prodotti che vengono semplicemente acquistati da terzi per poi essere rivenduti senza alcuna lavorazione e/o trasformazione da parte dell'impresa stessa, nella funzione di stima dei ricavi dei cluster in cui sono risultati significativi, sono stati utilizzati un differenziale relativo alla commercializzazione di prodotti acquistati da terzi e non trasformati e/o non lavorati dell'impresa e un differenziale legato a singoli prodotti commercializzati di produzione di terzi e di produzione propria, che si applicano alla variabile “Costo del venduto e Costo della produzione dei servizi”.

Infine, appare opportuno evidenziare che le imprese artigiane che svolgono l'attività di produzione e commercio al dettaglio di prodotti di panetteria possono

trovare difficoltà in fase di determinazione del prezzo di vendita dei propri prodotti, nei casi in cui la clientela sia costituita essenzialmente dalla GDO. Quest'ultima, infatti, grazie ad un maggiore potere contrattuale, riesce a concordare, da un lato, un prezzo di acquisto dei prodotti ad un livello che tenderà a vincolare l'impresa per tutta la durata del contratto di fornitura, e, dall'altro, ad obbligare le stesse imprese produttrici al ritiro dei prodotti invenduti.

Al riguardo, si richiama quanto già chiarito con la circolare n. 44/E del 2008: "In sede di attività di controllo, potrà essere di valido ausilio per gli uffici riservare particolare attenzione agli elementi contenuti nella Sezione "Tipologia della clientela" presente nel quadro D del modello dello studio UD12U, in cui viene appunto richiesta, insieme ad altre informazioni, la percentuale dei ricavi provenienti dalla GDO."

A5) STUDIO DI SETTORE VD13U – "Nobilitazione dei tessili"

Per quanto riguarda lo studio di settore VD13U, occorre far riferimento al contenuto delle indicazioni operative formulate per lo studio VD07B.

A6) STUDIO DI SETTORE VD14U – "Produzione tessile"

Ai fini dello svolgimento dell'attività di controllo, appare opportuno richiamare l'attenzione degli uffici sulle seguenti circostanze, che possono eventualmente influenzare negativamente i risultati economici raggiunti dalle imprese del settore.

Come rilevato nei verbali predisposti per la Commissione degli esperti, il settore della produzione tessile appare caratterizzato dall'aumento del costo delle materie prime dovuto anche ai massicci approvvigionamenti effettuati dalla Cina e dall'India direttamente dai produttori di tutto il mondo che possono determinare carenza di materie prime disponibili con effetti negativi sulla crescita dei prezzi.

Inoltre il fenomeno della delocalizzazione produttiva può incidere in modo significativamente negativo nel settore manifatturiero delle imprese terziste. I semilavorati, e i prodotti finiti, infatti, provengono sempre più frequentemente dalla Cina e da altri paesi con "ridotto" costo di manodopera.

In relazione al citato fenomeno dell'aumento del prezzo delle materie prime e del suo possibile effetto sull'applicazione degli studi di settore, si procederà, caso per caso, ad una attenta valutazione della documentazione prodotta dai contribuenti, al fine di verificarne gli eventuali impatti sotto il profilo della coerenza economica e della congruità.

A7) STUDIO DI SETTORE VD18U – "Fabbricazione di prodotti in ceramica e terracotta, piastrelle e laterizi"

In sede di svolgimento dell'attività di controllo, appare utile richiamare l'attenzione degli uffici su alcune caratteristiche tipiche del comparto della ceramica artistica, che possono eventualmente influenzare negativamente i risultati economici raggiunti dalle imprese del settore.

In particolare, la necessità di sottoporre a più cotture in forno alcuni prodotti particolari potrebbe determinare una rottura del prodotto stesso o un prodotto difettato con una maggiore frequenza rispetto a produzioni standard e, di conseguenza, ad un maggiore scarto di lavorazione.

Questa particolare modalità di produzione, che il contribuente potrebbe documentare, a fronte di costi mediamente più elevati potrebbe non far corrispondere altrettanti ricavi.

Inoltre, si evidenzia che alcune materie prime, come l'oro e il platino, hanno subito un incremento di prezzo, che non sempre può essere trasferito sui prezzi di vendita, in particolare nel caso in cui il prezzo stesso sia fissato in fase di ordine e non in quello di consegna.

Al riguardo, in relazione alle circostanze sopra evidenziate, occorrerà procedere, caso per caso, ad una attenta valutazione della documentazione prodotta dai contribuenti, al fine di verificarne gli eventuali impatti sotto il profilo della coerenza economica e della congruità.

B) STUDI COMMERCIO

B1) STUDIO DI SETTORE UM85U – “Commercio al dettaglio di generi di monopolio (tabaccherie)”

Lo studio di settore UM85U (tabaccai) si applica anche ai contribuenti, che svolgono, unitamente all'attività oggetto dello studio, l'attività di “Ricevitorie del Lotto, SuperEnalotto, Totocalcio eccetera” 92.00.01.

Lo studio UM85U si applica, “*altresì*”, nel caso in cui i ricavi derivanti dall'attività di ricevitoria siano prevalenti rispetto ai ricavi derivanti dall'attività oggetto dello studio.

B2) STUDIO DI SETTORE UM84U – “Commercio all'ingrosso di macchine utensili”

Nella fase di evoluzione degli studi di settore applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2010, le associazioni di categoria intervenute alla presentazione del prototipo dello studio UM84U, relativo al commercio all'ingrosso di macchine utensili, hanno evidenziato l'opportunità di spostare il codice di attività 46.61.00 – Commercio all'ingrosso di macchine, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori, presente in tale studio, facendolo confluire nello studio UM43U – Commercio al dettaglio di attrezzature per agricoltura e giardinaggio.

Tale intervento comporterebbe una maggiore capacità degli strumenti di stima di cogliere le attività effettuate dai soggetti di imposta, attesa la specifica struttura organizzativa e le modalità operative di svolgimento delle attività economiche.

Al riguardo, tenuto conto dei diversi periodi per i quali è prevista l'evoluzione dei due studi in argomento, si è provveduto a predisporre per entrambi tali studi i “quadri Z – dati complementari”.

Le informazioni richieste sono necessarie per analizzare il contesto economico di riferimento e valutare la realizzabilità della proposta in argomento.

C) STUDI SERVIZI

C1) STUDIO DI SETTORE VG44U – “Esercizi alberghieri, affittacamere e case per vacanze”

Lo studio di settore VG44U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente alle attività oggetto dello studio, una o più delle seguenti attività complementari:

- a) Ristorazione con somministrazione, codice attività 56.10.11;
- b) Gelaterie e pasticcerie, codice attività 56.10.30;
- c) Bar e altri esercizi simili senza cucina, codice attività 56.30.00.

Lo studio VG44U si applica, in presenza delle predette attività complementari, se i ricavi delle attività oggetto dello studio sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme delle attività complementari.

D) STUDI ATTIVITÀ PROFESSIONALI

D1) STUDI DI SETTORE VK02U – “Studi di ingegneria”, VK06U – “Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi” e VK17U - “Attività tecniche svolte dai Periti Industriali”.

I nuovi studi VK02U, VK06U e VK17U presentano la novità di utilizzare un modello di stima diverso rispetto al precedente.

Le precedenti versioni di tali studi, infatti, adottavano un modello di stima basato esclusivamente sugli incarichi svolti, con il vincolo sul solo valore minimo, ponderato per territorio.

Le evoluzioni approvate con DM 16 marzo 2011 adottano invece un modello di stima a prestazioni di tipo “misto”, nel quale si utilizza:

- per la stima di alcune determinate tipologie di prestazioni/incarichi, un modello di stima analogo a quello precedente, basato sul confronto tra valore medio dichiarato

relativo al compenso per tipologia di prestazione e valore minimo individuato dallo studio di settore;

- per la stima delle rimanenti tipologie di prestazioni/incarichi, il modello di stima basato sul tempo e sui costi dichiarati, ponderati per la percentuale dei compensi relativi a tali attività.

Con riferimento agli studi di settore relativi alle attività professionali che, in linea generale, adottano un modello di stima basato sugli incarichi svolti con il vincolo sul valore minimo, occorre inoltre ricordare che, ai fini della corretta applicazione dello studio, assume molta importanza la corretta compilazione dei relativi modelli.

Ai fini della compilazione dei rigli nei quali sono richieste informazioni sul numero degli incarichi/prestazioni svolti, si ricorda che, come riportato nelle relative istruzioni per la compilazione, va indicato il numero degli incarichi/prestazioni svolti nell'anno o in anni precedenti, anche se non ultimati nel corso dell'anno, per i quali sono stati percepiti compensi, anche parziali, nel periodo d'imposta considerato.

Si precisa inoltre che per incarico/prestazione si intende l'attività prestata a favore di un cliente in relazione ad una determinata tipologia di attività professionale, ad esempio, nel caso di un avvocato, a un grado di giudizio, a una procedura giudiziale o stragiudiziale, a una consulenza o altro, per la quale il professionista ha ricevuto un compenso, anche a titolo di acconto o di saldo.

Se per uno stesso incarico/prestazione sono stati pagati più acconti nell'anno, gli stessi andranno sommati, al fine di determinare la percentuale di compensi afferenti lo stesso incarico/prestazione.

Se per lo stesso cliente sono state effettuate prestazioni relative ad incarichi diversi (ad esempio, sempre nel caso dell'avvocato, un contratto di locazione, una causa di separazione legale ed una richiesta di risarcimento danni per incidente stradale), per ciascuno dei quali il professionista ha ricevuto uno o più acconti, il numero degli incarichi da riportare nel modello è pari alla somma degli incarichi stessi per i quali egli ha ricevuto gli acconti (nell'esempio precedente è pari a tre). Se, invece, il professionista ha ricevuto compensi o acconti solo per uno dei suddetti incarichi, il numero da indicare sarà pari ad uno.

Infine, nel caso in cui per lo stesso cliente, a fronte di incarichi/prestazioni diversi, il professionista abbia emesso un'unica parcella, il modello andrà compilato indicando le diverse tipologie di incarichi/prestazioni evidenziate nella parcella (utilizzando i corrispondenti rigli normalmente presenti nel quadro D degli Elementi specifici dell'attività) e andranno considerate le relative somme riportate nella stessa.