

CIRCOLARE DEL 13/06/2001 N. 54 - Emanato da Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Accertamento (Estratto)

Oggetto: Studi di settore.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in relazione ai 43 studi di settore approvati nel 2001, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2000, ed agli 86 studi di settore approvati nel 1999 e nel 2000, applicabili, rispettivamente, a decorrere dal periodo d'imposta 1998 e 1999. Sono altresì fornite ulteriori indicazioni in ordine alle modalità di compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, da utilizzare nel periodo d'imposta 2000.

(Omissis)

4.2 Modalità di accertamento nei confronti dei contribuenti che adottano il regime di contabilità ordinaria per opzione e degli esercenti arti e professioni.

Come chiarito al paragrafo 6.1 della predetta circolare n. 110/E del 1999, fatti salvi gli effetti dell'applicazione sperimentale di taluni studi, ai sensi dell'articolo 10, comma 2 della legge 8 maggio 1998, n. 146, nei confronti dei contribuenti che adottano il regime di contabilità ordinaria per opzione e per tutti gli esercenti arti e professioni, gli accertamenti sulla base degli studi di settore sono effettuati "solo se l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o dei ricavi dichiarati in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare. Al riguardo e' stato precisato che, ai fini dell'applicazione di tale modalità di accertamento, i due periodi d'imposta nei quali si verifica lo scostamento dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli presunti sulla base degli studi possono anche non essere consecutivi e che il primo periodo d'imposta cui fare riferimento e' quello a partire dal quale sono applicabili gli studi stessi." Ad ulteriore chiarimento viene di seguito riportata una tabella esemplificativa della composizione dei periodi da considerare, nell'ipotesi di studi di settore entrati in vigore nel 1998.

PERIODO	ANNUALITA'					
1 triennio	1998	1999	2000	=	=	
2 triennio	=	1999	2000	2001	=	
3 triennio	=	=	2000	2001	2002	=
4 triennio	=	=	=	2001	2002	2003

4.3 Utilizzo dell'indicatore "resa oraria per addetto"

Com'è noto, l'applicazione GE.RI.CO 2001 fornisce indicazioni in ordine:

- alla congruità dei ricavi o dei compensi dichiarati;
- alla coerenza dei principali indicatori economici che caratterizzano l'attività svolta dal contribuente, rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore che svolgono l'attività con analoghe caratteristiche.

Conseguentemente, la valutazione della correttezza dei comportamenti del contribuente dipende da circostanze che involgono l'esame di entrambi gli aspetti.

In particolare, con riferimento all'indicatore di coerenza "resa oraria per addetto", utilizzato nell'ambito delle attività svolte da esercenti arti e professioni, e' stato constatato che la formula illustrata nella "Nota tecnica" allegata al decreto di approvazione degli studi di settore, inizialmente utilizzata per il calcolo dell'indicatore in argomento, non teneva conto:

- dell'apporto fornito dal personale addetto all'attività diverso dai dipendenti quali, ad esempio, collaboratori anche occasionali e altri professionisti;
- dell'eventuale minor tempo dedicato all'attività dal professionista stesso a causa, ad esempio, dello svolgimento di altre attività di lavoro dipendente, professionale o di impresa.

Si e' pertanto giunti ad una nuova definizione dell'indicatore della resa oraria per addetto (il cui calcolo e' effettuato dal software GE.RI.CO. 2001), che tiene conto delle predette osservazioni. Il nuovo meccanismo di calcolo e' illustrato nell'Appendice ai modelli di comunicazione dei dati relativi alle attività professionali.

Con riferimento alle attività svolte in forma di impresa, invece, la formula utilizzata e' rimasta invariata.

Considerato che, per gli studi di settore relativi ad attività che possono essere svolte sia in forma professionale sia in forma di impresa, l'evoluzione dei comportamenti economici ha portato alla progressiva presenza, nell'ambito del personale addetto all'attività, di figure professionali inquadrabili tra i prestatori di lavoro autonomo, per evitare un improprio utilizzo dell'indicatore nel selezionare le posizioni da sottoporre a controllo, si terra' conto di tutti i soggetti impiegati nell'attività.

La predetta informazione può essere fornita dai contribuenti nel quadro dei "dati complementari" ai righi Z13 e Z14 nei modelli predisposti per gli studi SG56U ed SG74U e ai righi Z01 e Z02 nei modelli predisposti per gli studi SK08U, SK16U e SK21U. Nei righi in argomento, va indicato, rispettivamente, l'ammontare dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività e le spese per collaboratori coordinati e continuativi.

Con riferimento agli altri studi di settore, invece, in sede di contraddittorio, i contribuenti potranno evidenziare che eventuali anomalie riscontrate nell'indice di coerenza in questione potrebbero essere riconducibili all'utilizzo di addetti all'attività diversi dai lavoratori dipendenti. L'influenza di tali addetti potrà essere valutata con metodologia analoga a quella introdotta per gli esercenti l'attività in qualità di professionisti.

5. Applicazione sperimentale degli studi di settore

In conformità al parere espresso dalla Commissione degli esperti, con l'articolo 2 del decreto 20 marzo 2001 di approvazione di 11 studi di settore relativi a 13 attività professionali e con l'articolo 1, comma 2, del decreto 20 marzo 2001 di approvazione dello studio di settore SG56U relativo all'attività di laboratorio di analisi cliniche, viene prevista, inizialmente, una applicazione sperimentale dei risultati derivanti dagli studi medesimi. Come già indicato nelle istruzioni dei modelli di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli studi in argomento sono definiti sperimentali in quanto, fino alla approvazione di una nuova versione degli studi stessi:

- le indicazioni relative alla coerenza ed alla congruità possono essere utilizzate per la formulazione dei criteri di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo;
- i risultati derivanti dall'applicazione GE.RI.CO. 2001 non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento. Tale attività sarà fondata sull'utilizzo delle ordinarie

metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati della applicazione degli studi di settore costituiranno uno strumento di ausilio;

- nei confronti dei contribuenti che non risultano congrui, i compensi derivanti dalla applicazione dello studio di settore approvato al termine della fase sperimentale potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti in relazione a tutti i periodi di imposta che si sono succeduti nel periodo sperimentale;
- i contribuenti che dichiarano compensi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi sperimentali ovvero vi si adeguano spontaneamente, evitano l'eventuale accertamento sulla base delle risultanze dello studio di settore che verrà approvato al termine della fase sperimentale, a seguito di nuove elaborazioni. Tali contribuenti eviteranno il predetto accertamento anche nel caso in cui l'ammontare stimato dal nuovo studio di settore risulti superiore a quello determinato con l'applicazione GE.RI.CO. 2001 predisposta per il periodo d'imposta 2000.

Il carattere sperimentale viene riconosciuto anche agli studi di settore che si riferiscono ad attività' che possono essere esercitate sia da professionisti che da imprese.

L'approvazione degli studi di settore, oltre a consentire la raccolta dei dati necessari per la revisione degli studi stessi, mediante il modello di comunicazione dei dati rilevanti, fa sì che nei confronti dei soggetti che esercitano le attività' economiche comprese negli studi di settore a carattere sperimentale, non si applicano i parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997.

Non trova, infatti, applicazione l'art. 4, comma 1 del D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, che prevede l'utilizzo dei parametri in sede di accertamento nei confronti dei contribuenti che esercitano attività' per le quali gli studi di settore non sono approvati ovvero, ancorché' approvati, non risultano applicabili.

Si ricorda, inoltre, che con la circolare 121/E del 8 giugno 2000 e' stata disposta, già' dal 1999, l'applicazione sperimentale per i seguenti studi:

- SD13U, relativo al codice di attività' 17.30.0 - Finissaggio dei tessuti;
- SD14U, relativo ai codici di attività': 17.12.1 Preparazione delle fibre di lana e assimilate, cardatura; 17.12.2 Filatura della lana cardata e di altre fibre tessili a taglio laniero; 17.13.1 Pettinatura e ripettinatura delle fibre di lana e assimilate; 17.13.2 Filatura della lana pettinata e delle fibre assimilate; preparazioni in gomitoli e matasse; 17.17.0 Attività' di preparazione e di filatura di altre fibre tessili; 17.22.0 Tessitura di filati tipo lana cardata; 17.23.0 Tessitura di filati tipo lana pettinata; 17.25.0 Tessitura di altre materie tessili; 17.60.0 Fabbricazione di maglierie;
- SG69A, relativo al codice di attività: 45.11.0 Demolizione di edifici e sistemazione del terreno;
- SG69B, relativo al codice di attività: 45.12.0 Trivellazioni e perforazioni
- SG69C, relativo al codice di attività: 45.23.0 Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi
- SG69D, relativo al codice di attività: 45.24.0 Costruzione di opere idrauliche . SG69E, relativo ai codici di attività: 45.21.0 Lavori generali di costruzione di edifici e lavori di ingegneria civile; 45.22.0 Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici; 45.25.0 Altri lavori speciali di costruzione.

Per gli studi di settore SG69A/B/C/D/E, l'applicazione sperimentale e' disposta nei confronti delle imprese con ricavi dichiarati (aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi degli artt. 59 e 60 del TUIR) di ammontare superiore ai due miliardi.

Per tutti gli studi sopra elencati, valgono le modalità applicative disposte dai decreti di approvazione degli studi a carattere sperimentale applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2000.

(Omissis)

12. Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Con decreti dirigenziali del 16 e del 27 marzo 2001, pubblicati, rispettivamente, nei Supplementi Ordinari numeri 68 e 69 alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2001 e nel Supplemento Ordinario n. 99 alla Gazzetta Ufficiale n.99 del 30 aprile 2001, sono stati approvati i 129 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore che costituiscono parte integrante della dichiarazione dei redditi. I predetti modelli possono essere utilizzati nell'ambito di tutti i modelli Unico 2001 (persone fisiche, società di persone ed equiparate, società di capitali, enti commerciali ed equiparati ed enti non commerciali ed equiparati).

I contribuenti, nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore, compilano i predetti modelli, al fine di comunicare all'Amministrazione finanziaria i dati contabili ed extracontabili utili per la determinazione dei ricavi e dei compensi presunti sulla base dei medesimi studi. Le informazioni che devono essere fornite nei predetti modelli sono sostanzialmente analoghe a quelle già richieste nei modelli relativi al periodo d'imposta 1999, anche se le istruzioni per la compilazione contengono ulteriori precisazioni rispetto al passato con riferimento alla compilazione dei quadri relativi all'indicazione dei dati contabili.

12.1 Periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare

I contribuenti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, devono comunicare i dati utili ai fini dell'applicazione degli studi di settore, utilizzando il modello costituente parte integrante del mod. UNICO relativo al periodo d'imposta per il quale presentano la dichiarazione dei redditi. Pertanto, ad esempio, un soggetto Irpeg con periodo di imposta 1 novembre 1999/ 31 ottobre 2000, tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi mod. UNICO2000, utilizzerà il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore che costituisce parte integrante di tale dichiarazione.

12.2 Quadri F e G relativi agli elementi contabili

A partire dal periodo d'imposta 2000, i dati contabili necessari per l'applicazione degli studi di settore devono essere forniti nell'apposito quadro F "Elementi contabili relativi all'attività d'impresa" o nel quadro G "Elementi contabili relativi all'attività di lavoro autonomo". I predetti quadri F e G contengono anche i righe nei quali devono essere indicati i dati necessari a determinare l'aliquota media IVA da applicare ai maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi di settore. Si precisa che i dati da indicare nei quadri in commento devono essere comunicati applicando i criteri forniti nelle istruzioni ai modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore, a prescindere da quanto stabilito nelle istruzioni per la compilazione dei quadri RE, RF e RG del modello UNICO 2001, finalizzati alla determinazione del risultato di esercizio.

12.2.1 Precisazioni in merito alla compilazione del quadro F

12.2.1.1 Compensi corrisposti agli amministratori di società

In analogia a quanto previsto ai fini dell'applicazione dei parametri, si precisa che i compensi corrisposti agli amministratori non soci delle società di persone e agli amministratori delle

società ed enti soggetti all'Irpeg rientrano tra le "Spese per l'acquisto di servizi" da indicare al rigo F13.

12.2.1.2 Agg e proventi soggetti a ricavi fissi

Le istruzioni per la compilazione del quadro F, relativo all'indicazione dei dati contabili necessari al calcolo dei ricavi presunti, precisano che non si deve tener conto dei dati relativi ai generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari e ai generi soggetti a ricavo fisso (ad esempio, schede telefoniche, abbonamenti, biglietti e tessere per mezzi pubblici, viacard, tessere e biglietti per parcheggi) con riferimento ai dati da indicare nel rigo F01 (esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale), nel rigo F05 (rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale) e nel rigo F09 (costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci). Gli agg e i proventi soggetti a ricavi fissi vanno indicati nell'apposito rigo F15.

12.3 Beni strumentali

Le istruzioni per la compilazione dei modelli relativi alla comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, diversamente da quanto indicato negli anni precedenti precisano che il valore dei beni strumentali da indicare al rigo F11 o G01, rispettivamente per gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni, e' quello riferibile ai beni esistenti alla data di chiusura del periodo d'imposta (31 dicembre per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare). Ne deriva che non si tiene conto del valore dei beni ceduti, mentre va considerato l'intero valore dei beni acquisiti nel corso del periodo d'imposta. Tale modalità di determinazione, che trova corrispondenza con quanto stabilito ai fini dell'individuazione del numero dei beni strumentali posseduti e/o detenuti alla data di chiusura del periodo d'imposta, consente l'elaborazione di dati contabili e strutturali coerenti. Eventuali anomalie nell'attribuzione del risultato stimato non sono, infatti, riconducibili al semplice mancato ragguaglio ad anno, essendo necessaria una complessiva valutazione della posizione del contribuente esaminato. Tuttavia, considerate le difficoltà applicative che i contribuenti hanno incontrato nel primo anno di applicazione di tale disposizione, e' consentito per quest'anno di utilizzare il vecchio criterio di determinazione del valore dei beni strumentali prendendo in considerazione tutti i beni posseduti e ragguagliandone il valore al periodo di possesso. I beni strumentali inutilizzati nel corso dell'esercizio per i quali non e' stata calcolata la relativa quota di ammortamento possono non essere considerati ai fini della determinazione del valore dei beni strumentali utilizzato per l'applicazione degli studi di settore.

12.4. Regolarizzazione dei codici di attività

Il contribuente e' tenuto ad applicare lo studio di settore relativo al codice di attività riguardante l'attività svolta in modo prevalente nel corso dell'anno 2000. Qualora tale codice attività risulti diverso da quello già comunicato, l'indicazione in Unico 2001 del codice di attività prevalente non precedentemente comunicato o comunicato in modo errato, unitamente alla variazione dati, seppure tardiva, da effettuare presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ai sensi del predetto art. 35, terzo comma, preclude l'irrogazione di sanzioni. In tal caso, infatti, trova applicazione la causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'art. 7 del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, in quanto la violazione commessa non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e, una volta regolarizzata mediante la indicazione in Unico 2001 e la variazione dati effettuata all'ufficio finanziario, non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

(Omissis)

13 Adeguamento in dichiarazione dei redditi

L'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195, recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore, stabilisce che, per il primo anno di applicazione dei singoli studi di settore, i contribuenti possono effettuare l'adeguamento dei ricavi e compensi presunti sulla base degli studi stessi in sede di dichiarazione dei redditi senza applicazione di sanzioni e interessi. Alla luce di tale disposizione, l'adeguamento in sede di dichiarazione dei redditi senza applicazione di sanzioni e interessi, per il periodo d'imposta 2000, è consentito ai soli contribuenti destinatari degli studi di settore approvati con i decreti ministeriali del 16 febbraio e del 20 marzo 2001. Gli effetti dell'adeguamento in sede di dichiarazione, dei ricavi contabilizzati a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore entrati in vigore con decorrenza anteriore al periodo d'imposta 2000, sono stati oggetto di chiarimenti con la risoluzione n. 52/E del 2001. In particolare, si ricorda che l'adeguamento rileva ai fini della determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP, senza che per tale comportamento sia applicabile alcuna sanzione. I maggiori ricavi devono essere indicati, ai fini delle imposte sui redditi, nell'apposito campo interno del rigo "corrispettivi non annotati nelle scritture contabili" dei quadri di determinazione del reddito d'impresa di ciascun modello Unico 2001. Ai fini dell'Irap, tali ricavi vanno indicati, dai soggetti in regime di contabilità ordinaria, nella colonna delle variazioni in aumento dei righe destinati ad accogliere i "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" (IQ1 nella generalità dei modelli e IQ7 in quello predisposto per gli enti non commerciali) ovvero, dai soggetti in regime semplificato, nella colonna "Valori Irap" dei predetti righe. Per ciò che concerne la maggiore imposta sul valore aggiunto, come precisato nella citata risoluzione, l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore non comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, per omessa registrazione di operazioni imponibili, stante la peculiarità del sistema di determinazione del volume di affari basato sugli studi di settore che si differenzia sensibilmente dagli altri casi di ricostruzione induttiva dell'imponibile previsti dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972. Qualora l'adeguamento abbia fatto emergere un tardivo o insufficiente versamento del tributo si rende applicabile la sanzione del 30 per cento stabilita dall'articolo 13 del citato decreto legislativo n. 471. In tal caso, è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 con le modalità illustrate nella citata risoluzione. Fermo restando quanto precisato nella citata risoluzione con riferimento ai soggetti in regime di liquidazione trimestrale dell'IVA, per i soggetti tenuti alla liquidazione mensile dell'IVA e per quelli che usufruiscono del regime trimestrale speciale (ad esempio, autotrasportatori) la violazione relativa al versamento della maggiore imposta sul valore aggiunto dovuta per effetto dell'adeguamento ai risultati degli studi di settore, si verifica se il pagamento viene effettuato, rispettivamente, dopo il 16 gennaio 2001 ovvero dopo il 16 febbraio 2001. Anche questi soggetti possono avvalersi dell'istituto del ravvedimento seguendo le modalità illustrate nella richiamata risoluzione. Nell'ipotesi in cui la dichiarazione annuale ai fini IVA abbia evidenziato un credito che il contribuente ha poi compensato con debiti di imposte e contributi e, successivamente, per effetto dell'adeguamento alle risultanze degli studi di settore emerga un debito ovvero una riduzione del credito, si ritiene applicabile l'istituto del ravvedimento di cui al citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, modificato dal decreto legislativo 30 marzo 2000, n. 99. In tal caso, deve essere effettuato il versamento delle somme a debito, corrispondenti al credito utilizzato in compensazione, maggiorate degli interessi e il versamento della relativa sanzione, in misura ridotta in rapporto alla data del ravvedimento. Tale orientamento è stato già affermato dall'Amministrazione

finanziaria con la circolare n. 101 del 2000, punto 11.1 con riferimento all'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti. Si precisa, infine, che qualora a seguito dell'adeguamento agli studi di settore l'ammontare dei ricavi superi i limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata, non sorge, per il periodo d'imposta successivo, l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria. Inoltre, qualora il nuovo volume d'affari superi il limite previsto dall'articolo 7 del D.P.R. n. 542 del 1999, per l'effettuazione trimestrale delle liquidazioni periodiche e dei relativi versamenti, il contribuente può continuare a mantenere tale periodicità. Analogamente, il predetto adeguamento non produce nessun effetto sull'obbligo di presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA.

(Omissis)

15 Gerico 2001- Trasferimento dei dati presenti nel quadro Z

Le informazioni richieste nel quadro Z non partecipano alle elaborazioni finalizzate alla stima del ricavo determinato dall'applicazione GE.RI.CO. 2001 ma costituiscono informazioni da elaborare ai fini dell'aggiornamento di ciascuno studio. La possibile influenza di tali informazioni sulla entità dei ricavi presunti potrà essere oggetto di valutazione, in attesa dei risultati delle relative elaborazioni, nell'ipotesi di un eventuale contraddittorio con il contribuente. Nei modelli approvati per il periodo d'imposta 2000, alcuni dati che nell'anno precedente erano collocati nel quadro Z, sono stati spostati nei quadri in cui trovano la loro naturale collocazione. Per tutti gli studi di settore, sono stati riportati dal quadro Z al quadro A del personale i seguenti righi:

Z01- Percentuale di lavoro prestato dai collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale;

Z02- Percentuale di lavoro prestato dai soci con occupazione prevalente nell'impresa.

Gli altri dati che sono stati spostati dal quadro Z ad altri quadri del modello, sono indicati con riferimento ai singoli studi di settore interessati nell'Allegato 2. La loro individuazione è utile ai fini di un eventuale contraddittorio e per giustificare la circostanza che l'inserimento di dati nei campi in questione non produce effetti in termini di ricavi presunti.