

Roma, 15 luglio 2013

Oggetto: Studi di settore – periodo di imposta 2012.

SOMMARIO

1. PREMESSA	4
1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ	8
2. PRINCIPALI NOVITÀ.....	9
2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ	10
2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE QUOTAZIONI IMMOBILIARI	10
2.1.2 MODIFICA DELLO STUDIO VM05U	12
2.2 INDICATORI PREVISTI DAL D.M. 21 MARZO 2013	13
2.3 NOVITA' PREVISTE DAL D.M. 28 MARZO 2013	15
2.3.1 NUOVI INDICATORI DI COERENZA	15
2.3.2 CORRETTIVO SULLE ATTIVITA' DI STABILI COLLABORAZIONI.....	17
2.3.3 CORRETTIVI PER LO STUDIO DI SETTORE VG68U	19
2.4 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI	20
3. REVISIONE CONGIUNTURALE	21
3.1 CORRETTIVI SPECIFICI PER LA CRISI	22
4. UTILIZZO RETROATTIVO DELLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE.....	24
5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA	26
5.1 STRUTTURA DELLE ISTRUZIONI	26
5.2 ISTRUZIONI PARTE GENERALE	27
5.2.1 EVENTI SISMICI DEL MAGGIO 2012	27
5.2.2 PRESENTAZIONE DEL MODELLO STUDI DI SETTORE	28
5.3 QUADRO A – PERSONALE ADDETTO ALL'ATTIVITÀ	28
5.4 QUADRI F - G – ELEMENTI CONTABILI	29
5.4.1 RICAVI.....	29
5.4.2 COSTO PER IL GODIMENTO DI BENI DI TERZI	29
5.4.3 ONERI DIVERSI DI GESTIONE	30
5.4.4 ALTRI COMPONENTI NEGATIVI.....	31
5.4.5 VALORE DEI BENI STRUMENTALI	32
5.4.6 CONTRIBUENTI EX “MINIMI”	32
5.5 QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA	34
5.6 QUADRO X - ALTRE INFORMAZIONI RILEVANTI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	38
5.7 QUADRO V – ULTERIORI DATI SPECIFICI	38
5.8 QUADRO Z - DATI COMPLEMENTARI	39
6. MODELLI E ISTRUZIONI INE.....	40
7. PRINCIPALI NOVITÀ DI GERICO 2013	40
8. ADEGUAMENTO AD UNA VERSIONE AGGIORNATA DI GERICO.....	41
9. COMUNICAZIONI DI ANOMALIA 2013.....	42
10. INVITI A PRESENTARE IL MODELLO DEGLI STUDI DI SETTORE	44
11. SEGNALAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITÀ.....	46
12. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI.....	46

Allegato n. 1

1. PREMESSA

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore ed, in particolare, all'utilizzo degli stessi per il periodo d'imposta 2012.

Il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2012 con cui sono stati approvati 68 studi di settore che costituiscono la revisione di 69 studi precedentemente in vigore.

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

- 12 studi relativi ad attività economiche del settore delle manifatture;
- 24 studi relativi ad attività economiche del settore dei servizi (lo studio VG82U costituisce l'evoluzione degli studi UG42U e UG82U; cfr. Allegato n. 1 alla presente circolare);
- 12 studi relativi ad attività professionali;
- 21 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio.

La revisione di tali studi è stata effettuata sulla base del programma approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 gennaio 2012.

L'articolo 6 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2012, relativo all'approvazione di 21 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio, ha anche confermato, con riferimento ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2012 e successivi, l'inutilizzabilità "diretta" dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per l'azione di accertamento nei confronti di:

- società cooperative a mutualità prevalente;
- soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- 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*";
- soggetti esercenti attività d'impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui hanno cessato di applicare il regime dei "*minimi*";
- soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 68.20.02 – "*Affitto di aziende*".

Al riguardo, si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 8/E del 16 marzo 2012 e richiamati dalla circolare n. 30/E dell'11 luglio 2012.

Con i decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 marzo e 28 marzo 2013 sono state inoltre approvate, ai sensi dell'articolo 1, comma 1-bis, del d.P.R. n. 195 del 1999, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, le integrazioni agli studi di settore, indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, o per aggiornare o istituire gli indicatori di coerenza, compresi quelli previsti dall'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146.

Le novità riguardano:

- a) gli indicatori di coerenza economica basati su anomalie nei dati dichiarati;
- b) l'indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali;
- c) l'introduzione di indicatori di coerenza economica per alcuni studi di settore applicabili alle attività di impresa;
- d) l'introduzione di un correttivo per 4 studi di settore applicabili alle attività professionali;
- e) l'introduzione di due correttivi per lo studio di settore VG68U;
- f) la modifica dello studio di settore VM05U, anche se con effetti a partire dal periodo di imposta 2013.

I 68 studi approvati con i decreti del 28 dicembre 2012 non si applicano, in fase di accertamento, nei confronti dei contribuenti che dichiarano compensi di cui all'articolo 54, comma 1, ovvero ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), del TUIR, di ammontare superiore a euro 5.164.569. Al riguardo, si fa presente che per gli studi VG40U, VG69U e VK23U nella determinazione del limite di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, i ricavi sono aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate in base a quanto previsto dagli articoli 92 e 93 del TUIR.

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

L'evoluzione dei 68 studi di settore approvati con i decreti del 28 dicembre 2012 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 2010.

Si evidenzia, inoltre, che le Note tecniche e metodologiche, allegate ai citati decreti ministeriali, 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, si evidenzia che risultano esplicitati i passaggi logici che connotano la metodologia applicativa degli studi di settore, in specie:

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

Con riferimento a tutti i 205 studi di settore è stata inoltre valutata l'incidenza della particolare congiuntura economica dell'anno 2012.

Al riguardo, in occasione della riunione del 4 aprile 2013, 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 2012 sulla base degli effetti della congiuntura economica.

In tale sede, la Commissione, dopo aver preso atto della capacità dei correttivi crisi applicati al periodo di imposta 2011 di cogliere adeguatamente la particolare congiuntura economica negativa relativa a tale annualità, ha fornito all'unanimità parere positivo all'introduzione di correttivi tesi al conseguimento degli stessi fini anche per il periodo d'imposta 2012: si tratta di correttivi analoghi, per costruzione e funzionamento, a quelli introdotti per gli studi applicabili al periodo di imposta 2011.

Tenuto conto del predetto parere della Commissione, è stata approvata con decreto ministeriale 23 maggio 2013, pubblicato nel S.O. n. 44 alla Gazzetta Ufficiale n.126 del 31 maggio 2013, la "*revisione congiunturale speciale*" per il periodo d'imposta 2012 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 137 studi già in vigore.

A seguito delle attività sopra descritte, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 maggio 2013, pubblicato il giorno successivo 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 2012.

Si evidenzia, infine, che, per il periodo d'imposta 2013, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998, sono stati individuati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2013.

Per gli studi di settore applicabili nel periodo di imposta 2012, ed in particolare per le nuove versioni degli stessi, si segnalano di seguito le principali novità, rinviando all'allegato n. 1 il commento analitico di quelle relative ad alcuni specifici studi.

1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Come di consueto, nei citati decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2012, è previsto che, con riferimento alle attività d'impresa, gli studi di settore approvati non si applichino:

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

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

Al riguardo, si ricorda che con la circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 è stato chiarito che le cause di inapplicabilità che operano nei confronti di società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate, ovvero delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi, *“fanno riferimento alle cooperative di imprese e quelle di utenti che non operano per conto terzi e che non seguono le ordinarie regole di mercato.”*

Nella medesima circolare è stato anche precisato che *“Tali cause di inapplicabilità operano in presenza di attività svolte esclusivamente a favore dei soci o associati e degli utenti. In caso di attività svolte in via non esclusiva, in sede di contraddittorio con il contribuente, qualora ricorrano le condizioni previste dall'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, gli uffici terranno conto, comunque, che tali cooperative operano in situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti (ad esempio, qualora si sia perseguito l'obiettivo di ridurre le spese dei soci attraverso lo strumento cooperativo, come potrebbe avvenire nel caso di cooperative edilizie che costruiscono alloggi per i soci)”*.

In merito si ritiene opportuno richiamare l'attenzione degli uffici nel valutare la posizione delle cooperative o dei consorzi di imprese che operano nel settore degli appalti, pubblici e non, di lavori, servizi, forniture nel campo edile, in particolare se costituite per raggiungere i requisiti minimi di idoneità tecnica e finanziaria (conseguita mediante il cumulo di quelli posseduti dalle singole imprese), necessari ai fini della partecipazione alle gare di appalto.

Al riguardo, è stato evidenziato dalle Organizzazioni di categoria che il consorzio o la cooperativa, in taluni casi, una volta aggiudicati i lavori, assegna i medesimi alle imprese consorziate/socie, fornendo alle singole imprese la possibilità di accedere alla realizzazione di opere complesse che, altrimenti, non sarebbero in grado di compiere.

Le modalità contrattuali con le quali sono generalmente regolati i rapporti tra la cooperativa o consorzio, i soci o consorziati e il committente, prevedono spesso

che i soci o consorziati eseguano i lavori loro assegnati fatturando le prestazioni alla cooperativa o consorzio, il quale, a sua volta, emette fattura nei confronti del committente, soggetto pubblico o privato.

Tanto premesso, si ritiene che per le cooperative o consorzi che operano secondo le modalità appena descritte non possa configurarsi una causa di inapplicabilità degli studi di settore, poiché l'elemento determinante ai fini della sussistenza della stessa, come più volte ricordato, è la presenza di attività svolte esclusivamente a favore dei soci o associati e degli utenti.

Tuttavia, poiché la finalità delle cooperative o consorzi in argomento è quella di aggiudicarsi appalti da assegnare unicamente alle imprese socie o consorziate, si ritiene che, in sede di selezione e controllo, gli uffici dovranno valutare attentamente la posizione di tali cooperative o consorzi, tenuto conto che il perseguimento di fini "mutualistici" può incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti.

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito sono analiticamente esplicitate le principali novità in relazione all'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2012.

2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ

Come anticipato in premessa, con i decreti 28 dicembre 2012 e 28 marzo 2013 sono state approvate modifiche alle analisi della territorialità applicabili a partire dal periodo d'imposta 2012; nei sottoparagrafi seguenti vengono forniti chiarimenti in merito alle novità in materia.

2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE QUOTAZIONI IMMOBILIARI

La "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari", approvata con decreto ministeriale 28 dicembre 2012, in sostituzione di quella precedentemente approvata con il decreto ministeriale 12 marzo 2010, ha come obiettivo la differenziazione del territorio nazionale sulla base dei valori di mercato degli immobili per comune, provincia, regione e area territoriale.

I dati presi in considerazione per l'analisi provengono dall'Osservatorio sul Mercato Immobiliare (OMI) e sono riferiti all'anno 2010.

I dati dell'OMI contengono, per ogni comune, il valore minimo e il valore massimo di mercato degli immobili distinti per:

- Tipologia;
- Stato conservativo;
- Fascia comunale;

– Zona comunale.

Nell'analisi della "*Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari*" sono state esaminate le seguenti tipologie di immobili:

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

Tenuto conto che tale territorialità è utilizzata con riferimento agli studi di settore delle Costruzioni e della Valorizzazione immobiliare e, non essendo sempre presenti per ogni tipologia di immobile le tre caratteristiche (scadente, normale, ottimo) che ne contraddistinguono lo stato conservativo, nell'analisi sono stati considerati i valori minimi e massimi degli immobili per il migliore stato conservativo disponibile a livello di singola zona comunale.

I dati relativi alla fascia comunale (centrale, semicentrale, periferica, rurale e suburbana) sono utilizzati a livello di singola zona comunale. Ad ogni fascia comunale appartengono una o più zone comunali a seconda della grandezza del comune.

Nella prima fase l'obiettivo della metodologia è stato quello di individuare, per ogni comune, il prezzo di riferimento delle quotazioni di ogni tipologia di immobile.

Tale prezzo è stato ottenuto calcolando dapprima, per ogni tipologia di immobile, la media geometrica tra il valore minimo e il valore massimo delle quotazioni degli immobili a livello di singola zona comunale.

I valori desunti per zone comunali sono stati successivamente aggregati, per ogni tipologia di immobile, al livello superiore (fascia comunale) mediante l'utilizzo della media geometrica.

Infine, attraverso il calcolo della media geometrica dei diversi valori ottenuti per fasce comunali di ogni tipologia di immobile, si è ottenuto il prezzo di riferimento delle quotazioni immobiliari per comune di ciascuna tipologia di immobile.

In caso di assenza dei dati OMI sulle quotazioni immobiliari per tutte le tipologie di immobili considerate (Abitazioni civili, Abitazioni di tipo economico, Laboratori, Magazzini, Negozi, Uffici, Ville e villini), sono stati assegnati i prezzi di riferimento delle quotazioni immobiliari relativi al comune confinante più simile in termini di numero di abitanti residenti. Il metodo descritto è stato applicato in

modo iterativo fino all'assegnazione dei prezzi di riferimento delle quotazioni immobiliari ad ogni comune.

2.1.2 MODIFICA DELLO STUDIO VM05U

Si ricorda che, al fine di tener conto, nell'ambito dello studio VM05U - Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori, della presenza sul territorio dei Factory Outlet Center (F.O.C.), sono state individuate le "aree gravitazionali", ovvero le aree di mercato influenzate dalla presenza di ciascun F.O.C., considerando la distanza in minuti di percorrenza di ogni comune dal F.O.C. più vicino.

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

Al riguardo, con il decreto ministeriale 28 marzo 2013, la territorialità dei Factory Outlet Center, approvata con decreto 16 marzo 2011 ed aggiornata con i decreti 22 marzo 2011 e 26 aprile 2012, è stata ulteriormente aggiornata per tenere conto dell'apertura del Cilento Outlet Village di San Nicola Varco, Eboli (SA) in Campania, avvenuta nel mese di dicembre 2012.

La predetta modifica alle analisi della territorialità, tenuto conto della data di apertura del citato F.O.C., è applicabile a partire dal periodo d'imposta 2013.

Nella tabella 1 della nota tecnica e metodologica allegata al citato decreto 28 marzo 2013, è riportato l'elenco completo dei F.O.C. al 31 Dicembre 2012.

Nella tabella 2 della stessa nota tecnica e metodologica sono riportate, invece, le distanze aggiornate in funzione della nuova apertura unicamente per i comuni interessati. Si fa presente che i comuni distanti più di 90 minuti dal F.O.C. più vicino non compaiono nella tabella, poiché l'analisi delle funzioni di ricavo ha fatto emergere che, oltre tale distanza, la presenza di un F.O.C. è irrilevante in termini di concorrenza e per la stima operata dallo studio.

2.2 INDICATORI PREVISTI DAL D.M. 21 MARZO 2013

Il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 marzo 2013 ha confermato, per gli studi di settore applicabili al periodo di imposta 2012, gli indicatori di coerenza economica approvati con il precedente decreto del 26 aprile 2012, finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore.

Si tratta delle seguenti fattispecie di anomalie nei dati dichiarati:

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

Si fa presente che, per gli indicatori *“Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”* e *“Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso”*, sono state corrette alcune criticità applicative rilevate in relazione al funzionamento degli stessi per il periodo di imposta 2011 ed evidenziate nella circolare n. 30/E del 2012.

Il decreto 21 marzo 2013, infine, prevede l'applicazione dell' *“indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali”* agli studi di settore evoluti con riferimento all'annualità 2012. Tale indicatore rileva la presenza di beni strumentali tra i dati strutturali e la mancata dichiarazione di un corrispondente *“Valore dei Beni Strumentali”* nei dati contabili.

L'INE in argomento che, rispetto a quello approvato con decreto 26 aprile 2012, prevede l'individuazione del *“Valore dei Beni Strumentali per addetto normale di riferimento”* in corrispondenza del novantacinquesimo percentile della distribuzione per ogni cluster di ogni studio, è finalizzato al contrasto dei fenomeni di non corretta compilazione dei dati contabili e strutturali, nell'ottica di indurre comportamenti dichiarativi virtuosi.

L'applicazione di tale indicatore è prevista con riferimento a 50 dei 68 studi di settore evoluti per il periodo d'imposta 2012 che presentano nelle funzioni di

ricavo/compenso coefficienti relativi alla variabile “*Valore dei Beni Strumentali*” e che prevedono, nel modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, informazioni sui beni strumentali utilizzati per lo svolgimento delle attività.

Al riguardo, per un’analisi più approfondita delle modalità di funzionamento dell’indicatore, sostanzialmente coincidenti con quelle dell’indicatore approvato con il citato decreto 26 aprile 2012, si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 30/E del 2012.

2.3 NOVITA’ PREVISTE DAL D.M. 28 MARZO 2013

Il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 28 marzo 2013 ha introdotto, oltre alla modifica della territorialità dei Factory Outlet Center (cfr. precedente paragrafo 2.1.2), anche nuovi indicatori di coerenza economica per alcuni studi di settore applicabili alle attività di impresa, un correttivo per 4 studi di settore applicabili alle attività professionali nonché due correttivi per lo studio di settore VG68U.

2.3.1 NUOVI INDICATORI DI COERENZA

Sono stati elaborati i seguenti indicatori di coerenza economica applicabili alle attività di impresa:

- Margine per addetto non dipendente¹. L’indicatore misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “*margin*”, ovvero rappresenta la capacità dell’impresa di remunerare, al lordo del costo per godimento di beni di terzi, degli ammortamenti, degli accantonamenti e dell’eventuale risultato negativo della gestione finanziaria e straordinaria, il lavoro non dipendente;
- Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti². L’indicatore misura il grado di copertura dei principali costi per l’utilizzo di beni strumentali all’attività dell’impresa mediante il Margine al netto della remunerazione, ritenuta economicamente plausibile, degli addetti non dipendenti;

¹ Gli studi di settore interessati sono: UM87U, UM88U, VM11U, VM12U, VM13U, VM17U, VM23U, VM24U, VM31U, VM33U, VM34U, VM36U, VM37U, VM39U, VM40B, VM42U, VM43U, VM44U, VM45U, VM46U, VM48U, VD05U, VD11U, VD15U, VD17U, VD22U, VD23U, VD25U, VD29U, VD30U, VD31U, VD36U, VD37U, UK30U, VK19U, VK23U, WK21U, UG98U, UG99U, VG38U, VG40U, VG46U, VG48U, VG52U, VG53U, VG54U, VG69U, VG73A, VG73B, VG76U, VG77U, VG78U, VG79U, VG81U, VG82U, VG83U, VG85U, VG87U, VG88U, VG89U, VG50U, VG68U, VG75U. Si fa presente che per lo studio VM40B è previsto l’indicatore “*Margine per addetto non dipendente giornaliero*”.

² Vedi nota precedente.

- Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo³. L'indicatore misura il contributo dei beni strumentali mobili alla creazione di valore;
- Resa delle cartelle tradotte. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG53U, fornisce una misura dei ricavi derivanti dall'attività di traduzione per ogni cartella tradotta;
- Resa delle giornate di interpretariato. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG53U, fornisce una misura dei ricavi derivanti dall'attività di interpretariato per ogni giornata di interpretariato svolta;
- Ricavo medio per pratica automobilistica. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG88U, fornisce una misura dei ricavi (derivanti dalle sole pratiche automobilistiche) per ogni pratica automobilistica effettuata;
- Ricavo medio per patente nautica. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG88U, fornisce una misura dei ricavi derivanti dai soli servizi relativi alle patenti nautiche per ogni iscritto ai corsi per il conseguimento della patente nautica;
- Incidenza del costo per acquisto di ricambi e accessori sui ricavi. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG48U, misura il rapporto tra il costo per l'acquisto di pezzi di ricambio e accessori e i ricavi derivanti dalle riparazioni, dalla vendita di accessori e ricambi e dall'installazione di antenne;
- Numero di pasti erogati per addetto. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG76U, misura il rapporto tra il numero di pasti erogati dalle imprese che effettuano servizio di mensa e catering e il numero di addetti;
- Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi. L'indicatore, applicabile agli studi di settore VG76U e VG85U, fornisce una misura del peso dei principali costi variabili (nello specifico la somma del costo del venduto e del costo per la produzione dei servizi) sostenuti dall'impresa sui ricavi complessivi;
- Resa chilometrica. L'indicatore, applicabile allo studio di settore VG79U, fornisce una misura dei ricavi derivanti dal solo noleggio di autoveicoli per ogni chilometro percorso;
- Superficie complessiva dei locali per riunito. L'indicatore, applicabile allo studio di settore WK21U, fornisce una misura dei metri quadri della superficie complessiva dei locali destinati all'attività in rapporto al numero dei riuniti.

³ Gli studi di settore interessati sono: VD05U, VD11U, VD15U, VD17U, VD22U, VD23U, VD25U, VD29U, VD30U, VD31U, VD36U, VD37U, UG98U, VG38U, VG52U, VG79U, VG81U, VG89U.

2.3.2 CORRETTIVO SULLE ATTIVITA' DI STABILI COLLABORAZIONI

Negli studi di settore VK23U, VK24U, VK25U, WK03U, WK04U, WK05U e WK18U, evoluti a partire dal periodo d'imposta 2012, è stato adottato un nuovo modello di stima diverso rispetto a quello utilizzato per le precedenti versioni, basato esclusivamente, per tutte le tipologie di attività, sulle prestazioni/incarichi svolti.

In particolare, per valorizzare in maniera più puntuale la parte di stima dei compensi relativi a prestazioni "residuali", che difficilmente potevano essere valorizzate con il precedente criterio di stima, attesa la disomogeneità delle attività interessate, è stato utilizzato il modello cosiddetto "misto", che prevede:

- una valorizzazione analoga a quella precedente basata, cioè, sul confronto tra il valore medio di compenso dichiarato per tipologia di prestazione e il valore minimo individuato dallo studio di settore, per la stima della maggior parte delle tipologie di prestazioni/incarichi;
- una valorizzazione basata sul tempo e sulle spese dichiarate (cosiddetto modello a "Tempo e Spese"), per la stima delle rimanenti tipologie di prestazioni/incarichi (come ad esempio per le attività di stabili collaborazioni e le altre attività), ponderati per la percentuale dei compensi relativi a tali attività.

In particolare, la parte a "Tempo e spese" si caratterizza per l'utilizzo, all'interno della funzione di regressione, delle seguenti variabili: "Spese per prestazioni di lavoro dipendente", "Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa", "Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica", "Consumi", "Altre spese", "Ore dedicate all'attività".

Al riguardo si rappresenta che, in sede di Commissione degli esperti del 6 dicembre 2012, è emerso che nel caso di stabili collaborazioni rese da giovani professionisti a favore di studi già affermati, si potrebbero verificare situazioni in cui il numero di ore dedicato all'attività dal professionista non risulta essere direttamente riconducibile, in tutto o in parte, alla produzione di compensi, come generalmente avviene nelle collaborazioni rese da professionisti di comprovata esperienza. Può accadere, infatti, che il giovane collaboratore dedichi gran parte della propria attività all'approfondimento delle tematiche professionali e allo studio e preparazione delle pratiche, al fine di acquisire esperienza.

Di conseguenza, il compenso che viene erogato a tali soggetti generalmente viene stabilito in misura forfetaria, non risultando effettivamente legato alla tipologia e alla quantità di lavoro prestato.

Al fine di tener conto di tale fenomeno, è stata effettuata un'accurata analisi che ha portato ad individuare un apposito correttivo inserito, in quanto significativo, nella funzione di regressione dei soli studi WK03U, WK04U, WK05U e WK18U. Tale correttivo agisce unicamente sul "tempo dedicato all'attività" (non sulle spese)

dei soggetti che, avendo una anzianità professionale non superiore a 6 anni, svolgono la propria attività:

1. in forma individuale;
2. esclusivamente presso altri studi e/o strutture;
3. realizzando più del 50% dei propri compensi dalle “*stabili collaborazioni*”;
4. non avvalendosi di lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, ovvero di altri soggetti per prestazione direttamente afferenti l’attività professionale e artistica.

In merito, si evidenzia che, nel caso in cui il professionista incontri i clienti “*esclusivamente*” presso lo studio o gli studi con i quali collabora, la condizione “*esclusivamente presso altri studi e/o strutture*” risulta comunque soddisfatta anche nel caso in cui analizzi e approfondisca le pratiche assegnategli presso la sua abitazione.

Si rappresenta, infine, che, ai fini di una corretta stima dei compensi, la rimodulazione della variabile “*Ore dedicate all’attività*” è stata effettuata tenendo in considerazione la diversa esperienza maturata e, quindi, distinguendo i soggetti in base all’età professionale, con soglie ricomprese fino a due anni, oltre i due fino a quattro anni, oltre i quattro e fino a sei anni.

2.3.3 CORRETTIVI PER LO STUDIO DI SETTORE VG68U

Per lo studio di settore VG68U – Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco, sono stati realizzati due correttivi specifici, relativi al credito d’imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria. Tali correttivi, introdotti con il decreto 28 marzo 2013, sostituiscono gli omonimi correttivi approvati negli anni precedenti con i decreti ministeriali relativi alla revisione congiunturale speciale degli studi di settore prevista dall’articolo 8 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185.

L’applicazione di tali correttivi determina un valore di riduzione dei ricavi stimati, calcolato come differenza tra il ricavo puntuale derivante dalla sola 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* (percentuale di lavoro prestato diviso 100)” al netto del contributo del familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria. Il correttivo prevede che, in fase di applicazione dell’analisi di congruità, per il calcolo della variabile di regressione “*Collaboratori dell’impresa familiare e coniuge dell’azienda coniugale e familiari diversi* (percentuale di lavoro prestato diviso 100)”, la percentuale complessiva di

lavoro prestato dai Collaboratori familiari e coniuge dell'azienda coniugale e dai Familiari diversi, venga diminuita del valore maggiore tra la percentuale media di lavoro prestato dai “*Collaboratori familiari e coniuge dell'azienda coniugale*” e la percentuale media di lavoro prestato dai “*Familiari diversi*”.

2.4 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI

Analogamente a quanto avvenuto per lo studio di settore VM35U (Erboristerie), ai fini dell'elaborazione degli studi di settore su “*base regionale o comunale*” prevista dall'articolo 83, commi 19 e 20, del decreto legge n. 112 del 2008, per alcuni studi in evoluzione per il periodo d'imposta 2012, è stato possibile utilizzare la metodologia relativa ai Modelli Lineari Misti (LMM), che costituiscono un'estensione della Regressione Lineare Multipla (LM), per determinare la funzione che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese, tenendo conto sia della suddivisione in gruppi omogenei che di quella territoriale.

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

In tal modo si è tenuto conto, con un'unica funzione di ricavo, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali congiuntamente alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative definite dalla Cluster Analysis. Fa eccezione lo studio VG69U – Costruzioni per il quale, a differenza degli altri studi sotto indicati, è stata definita una funzione di ricavo per ciascun gruppo omogeneo. Il modello LMM ha consentito, quindi, l'analisi di osservazioni raggruppate o correlate utilizzando la sola informazione legata alla componente territoriale.

Gli studi approvati per il periodo d'imposta 2012 per i quali si è fatto ricorso ai Modelli Lineari Misti (LMM) sono i seguenti, appartenenti al macrosettore dei Servizi e del Commercio:

- UG98U – Riparazione di beni di consumo n.c.a.;
- VG69U – Costruzioni;
- VG89U – Servizi di fotocopiatura, preparazione di documenti e altre attività di supporto;
- VM45U – Commercio al dettaglio mobili usati e oggetti di antiquariato;
- VM48U – Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici.

3. REVISIONE CONGIUNTURALE

Il decreto ministeriale del 23 maggio 2013 ha previsto che i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore utilizzabili per il periodo di imposta 2012 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.

In particolare, gli ultimi tre correttivi sono applicati ai soggetti che presentano, nel periodo d'imposta 2012, ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al ricavo/compenso puntuale di riferimento, che è dato dall'applicazione dell'analisi di congruità e di normalità economica, come eventualmente modificata a seguito dell'applicazione dello specifico correttivo in precedenza indicato al punto 1. Si fa presente che tali correttivi si applicano indipendentemente dal posizionamento rispetto all'analisi di normalità economica.

Come evidenziato in premessa, si tratta di correttivi analoghi, per costruzione e funzionamento, a quelli introdotti per gli studi applicabili al periodo di imposta 2011; al riguardo, fatta eccezione per i correttivi specifici, si rimanda ai chiarimenti forniti per l'annualità 2011 al paragrafo 3 della circolare n. 30/E del 2012.

3.1 CORRETTIVI SPECIFICI PER LA CRISI

Per il periodo d'imposta 2012 i correttivi specifici per la crisi, elaborati al fine di adeguare i risultati derivanti dall'applicazione degli studi rispetto agli effetti della crisi economica e dei mercati, sono previsti per gli studi di settore "*VG68U*", "*VG72A*" e "*VG72B*".

Gli interventi effettuati si possono sintetizzare come di seguito riportato:

1. per gli studi di settore VG72A - Trasporto con taxi e noleggio di autovetture con conducente e VG72B - Altri trasporti terrestri di passeggeri, è stato realizzato un correttivo connesso all'incremento dei prezzi dei carburanti. L'applicazione di tale correttivo può determinare un valore di riduzione dei ricavi stimati, calcolato come differenza tra il ricavo puntuale derivante dalla sola applicazione della analisi di congruità sui dati dichiarati e il ricavo puntuale ricalcolato utilizzando nella funzione di regressione la variabile "*Costi per carburanti*"⁴ a cui è stato applicato un indice deflattivo determinato sulla base dell'andamento dei prezzi del carburante, effettuando una valutazione comparativa del relativo impatto sui conti economici del 2011 (ultimo anno disponibile della Banca dati degli studi di settore) rispetto

⁴ Per lo studio VG72A la variabile è ripartita in Costi per benzina, gasolio, GPL e metano.

al 2009, anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore;

2. per lo studio di settore VG68U - Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco, è stato realizzato un correttivo connesso all'incremento dei prezzi dei carburanti, il quale prevede che:

- i "*Costi per carburanti e lubrificanti*" vengano riportati ai prezzi dell'anno 2009, cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello studio di settore, deflazionando i costi dichiarati per il periodo d'imposta di applicazione;

- al ricavo puntuale, risultante dall'applicazione della sola analisi di congruità sulla base dei costi così deflazionati, venga aggiunta la quota parte di incremento dei "*Costi per carburanti e lubrificanti*", che dall'analisi effettuata è risultata traslabile sui ricavi.

L'applicazione del correttivo può determinare una riduzione dei ricavi stimati, calcolata come differenza tra il ricavo puntuale derivante dalla sola applicazione dell'analisi di congruità sui dati dichiarati e il ricavo stimato applicando lo specifico procedimento correttivo.

Con l'occasione si precisa che tra i correttivi specifici non sono più presenti quelli in vigore per il periodo d'imposta 2011 relativi al credito d'imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria, applicabili allo studio VG68U. Tali interventi non sono stati più riproposti nell'ambito dei correttivi "*crisi*" atteso che sono stati approvati con il precedente decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 marzo 2013.

Inoltre, il correttivo specifico relativo alle attività degli studi odontoiatrici, che tiene conto degli effetti dell'accordo per il progetto "*Odontoiatria sociale*", applicabile per il periodo d'imposta 2011, allo studio VK21U, non è stato riproposto tra i correttivi "*crisi*" per il periodo d'imposta 2012, poiché la "*funzione di stima dei compensi/ricavi*" dello studio WK21U (evoluzione dello studio VK21U) è stata elaborata con riferimento ai compensi/ricavi al netto della variabile "*Compensi/ricavi derivanti da prestazioni rese nell'ambito del progetto di "Odontoiatria sociale"*". A tal fine le variabili "*Altre spese*" (per l'attività di lavoro autonomo) e "*Costo del venduto e Costo per la produzione di servizi*" (per l'attività d'impresa) sono state inserite nella funzione di compenso/ricavo al netto della variabile "*Costi sostenuti per l'acquisto del materiale e delle protesi odontotecniche (protesi parziali con gancio e protesi totali) applicate ai cittadini aventi diritto alle prestazioni ad onorario stabilito (tariffe calmierate)*".

4. UTILIZZO RETROATTIVO DELLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE

In relazione all'attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore, si richiama l'attenzione degli uffici sulla centralità della fase del

contraddittorio; è proprio il contraddittorio l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente la stima operata dallo studio di settore.

In merito, come osservano le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638 del 2009 *“quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri (o degli studi di settore, n.d.r.) è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. [...] è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente”* (cfr. paragrafo 3 della circolare n. 19/E del 2010).

Ebbene, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 62-*sexies* del decreto legge n. 331 del 1993, la rideterminazione della pretesa tributaria sulla base degli elementi emersi in fase di contraddittorio può basarsi su qualsiasi percorso logico-presuntivo (cfr. anche il paragrafo 4.1 della circolare n. 65/E del 2001) che fornisca un risultato più *“credibile”* di quello individuato applicando gli studi di settore, quindi con *“una reale capacità di convincimento dell'ufficio”* (cfr. circolare n. 58/E del 27 giugno 2002), oltre che ovviamente di quanto dichiarato dal contribuente nei cui confronti è svolto il controllo.

In tale ottica, si è in precedenza ritenuto che le risultanze degli studi di settore evoluti potessero essere utilizzate ai fini dell'accertamento, ove più favorevoli al contribuente ed a richiesta del medesimo in sede di contraddittorio, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti quello della loro entrata in vigore; infatti, le evoluzioni successive ai primi studi di settore approvati, di regola, hanno colto meglio l'attività oggetto di stima, basandosi su una platea di contribuenti più ampia e quindi maggiormente rappresentativa, dal punto di vista economico, di quella utilizzata nelle precedenti versioni, avvalendosi anche della maggiore selettività dovuta agli indicatori economici.

Tali indicazioni hanno trovato conferma anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo la quale (cfr. Cassazione 10 giugno 2011, n. 12786) *“la procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore, costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, per categorie omogenee di contribuenti. L'unitarietà del sistema giustifica - di conseguenza - la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, proprio perché più affinato e, pertanto, più affidabile (Cass. S.U. 26635/09, 23602/08)”*.

In merito si richiama anche la circolare n. 23/E del 2006 che ha 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”*.

Tuttavia, tenuto conto delle profonde modifiche delle condizioni economiche verificatesi nel corso degli ultimi anni a causa degli effetti della recente crisi economica e dei mercati, si ritiene che gli studi di settore evoluti nel periodo di imposta 2012, analogamente a come già chiarito con la circolare n. 30/E del 2012 per quelli evoluti nel 2011, non possano ragionevolmente essere utilizzati per rideterminare, in contraddittorio, l’ipotesi di pretesa tributaria basata sulle risultanze degli studi di settore relativa ad un’annualità precedente al 2012.

In particolare, le analisi effettuate in fase di elaborazione degli studi evoluti per il periodo di imposta 2012 hanno mostrato che la crisi economica e dei mercati che ha colpito l’economia negli ultimi anni ha prodotto effetti anche sul grado di correlazione delle variabili utilizzate nella funzione di regressione degli studi.

Per completezza di argomento, si osserva però che i risultati degli studi di settore evoluti per il 2012, senza tener conto ovviamente delle modifiche apportate agli stessi (correttivi “*crisi*”) dal decreto ministeriale 23 maggio 2013 applicabili al solo 2012, potrebbero trovare applicazione solo per l’eventuale rideterminazione, in contraddittorio con il contribuente, della pretesa tributaria relativa all’annualità 2010, atteso che la base dati utilizzata per elaborare gli studi evoluti per il periodo di imposta 2012 si riferisce proprio a tale annualità. Chiaramente, al fine di poter accertare che effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente, l’ufficio avrà cura di verificare che le attività esercitate nel periodo d’imposta da accertare siano le medesime di quelle previste nello studio evoluto e che lo stesso le colga compiutamente.

In ogni caso, si ricorda che l’utilizzo delle risultanze degli studi di settore evoluti per la determinazione della pretesa tributaria in relazione all’accertamento di annualità precedenti è possibile solo qualora non emergano delle incoerenze negli indicatori economici previsti dagli studi di settore evoluti (cfr. Circolare n. 25/E del 14 marzo 2001); diversamente, nel caso emergano anomalie nei predetti indicatori economici, le risultanze degli studi di settore evoluti potranno essere utilizzate solo qualora, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente, si rilevi che l’incoerenza non sia dovuta all’infedeltà delle informazioni utilizzate per il calcolo.

5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA

5.1 STRUTTURA DELLE ISTRUZIONI

In analogia a quanto già operato con le istruzioni relative ai quadri F e G dei modelli utilizzabili per il periodo d'imposta 2011, sono state predisposte istruzioni comuni relative ai quadri A, T, X, e V, richiamabili per la maggior parte degli studi di settore.

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

L'intervento consente di non appesantire eccessivamente le istruzioni relative ai 205 modelli da utilizzare per gli adempimenti dichiarativi relativi all'annualità 2012, fornendo un unico documento valido per la compilazione della maggior parte degli studi in vigore.

Si evidenzia, altresì, che il nuovo *“Quadro T - congiuntura economica”* raccoglie le informazioni utili all'applicazione dei correttivi *“crisi”* previsti, per il periodo d'imposta 2012, dal decreto 23 maggio 2013. Diversamente dalla modulistica relativa al periodo d'imposta 2011, tali informazioni non sono ovviamente più presenti nel quadro X.

5.2 ISTRUZIONI PARTE GENERALE

5.2.1 EVENTI SISMICI DEL MAGGIO 2012

Al fine di fornire adeguata risposta alle esigenze relative alle oggettive difficoltà dichiarative dei contribuenti colpiti dagli eventi sismici del maggio 2012, nella parte generale delle istruzioni ai modelli degli studi di settore non è stato previsto l'obbligo di presentazione del relativo modello per i soggetti con residenza o sede operativa in uno dei comuni individuati nel decreto ministeriale 1 giugno 2012 che:

- presentano un periodo di non normale svolgimento dell'attività, in ragione della specifica situazione soggettiva;
- hanno cessato l'attività;
- si trovano in liquidazione volontaria.

In tali casi, tenuto conto della scarsa significatività ai fini del controllo dei dati degli studi di settore, gli esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo aventi le caratteristiche in precedenza evidenziate risulteranno agevolati non venendo interessati, oltre che dall'utilizzo dello strumento presuntivo in fase accertativa, anche dal relativo adempimento dichiarativo.

5.2.2 PRESENTAZIONE DEL MODELLO STUDI DI SETTORE

Coerentemente con le istruzioni relative alla compilazione di UNICO 2013, nelle quali è stato previsto che i contribuenti che rientrano nelle cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore relative alla liquidazione coatta amministrativa e fallimentare non sono tenuti alla presentazione del modello studi, è stato modificato il paragrafo 3 "*Presentazione del modello studi di settore*" delle Istruzioni – *Parte generale*.

Inoltre, nel predetto paragrafo è stata inserita, per i contribuenti esclusi dall'applicazione degli studi ma tenuti alla presentazione del modello che non dispongono di dati fondamentali per la stima (si pensi, ad esempio, all'impresa in liquidazione ordinaria che non ha registrato operazioni contabili perché non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito) la seguente precisazione: "*Si fa presente, inoltre, che i contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività e non dispongono di alcuni dati fondamentali per il calcolo in GERICO della congruità, devono limitarsi a salvare la posizione e trasmetterla in allegato ad UNICO*".

Si ricorda che tali chiarimenti sono già stati forniti, in relazione agli obblighi dichiarativi relativi agli studi di settore per le annualità 2010 e 2011, con i relativi documenti di FAQ pubblicati sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione degli studi di settore.

5.3 QUADRO A – PERSONALE ADDETTO ALL'ATTIVITÀ

Il quadro A dei modelli relativi agli studi di settore per le attività professionali è stato modificato con l'introduzione di un ulteriore rigo, al fine di raccogliere le informazioni relative agli apprendisti che prestano la loro attività all'interno di studi professionali.

Le informazioni raccolte attraverso la compilazione del nuovo rigo potrebbero risultare utili ai fini dell'individuazione, in futuro, di un eventuale correttivo per i professionisti che si avvalgono di tali figure professionali, analogamente a quanto già previsto nel caso delle imprese.

Per i soggetti che determinano reddito d'impresa, infatti, in caso di presenza di lavoratori dipendenti con la qualifica di apprendisti, la stima dei ricavi fornita dagli studi di settore viene corretta, sulla base dei dati indicati nel quadro X, per tenere conto del ridotto contributo fornito dai predetti lavoratori.

5.4 QUADRI F - G – ELEMENTI CONTABILI

Si fa presente che, in relazione ai quadri F e G relativi agli "*Elementi contabili*", sono state effettuate le modifiche necessarie a cogliere le novità normative afferenti il periodo d'imposta 2012.

Inoltre, sono state apportate le modifiche riportate nei seguenti sottoparagrafi.

5.4.1 RICAVI

Nel quadro F è stato esplicitato, nella descrizione del rigo F1, il richiamo al comma 2 dell'articolo 85 del TUIR, coerentemente con quanto previsto nelle relative istruzioni alla compilazione e nella descrizione del rigo, relativo ai ricavi dichiarati, presente nel quadro RG dei modelli UNICO 2013.

Il predetto rigo F1 riporta ora le seguente descrizione: “*Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell’art. 85 del TUIR (esclusi aggi o ricavi fissi)*”.

5.4.2 COSTO PER IL GODIMENTO DI BENI DI TERZI

Nel rigo F18 del quadro F “*Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)*”, coerentemente con le relative istruzioni alla compilazione, è stato sostituito il contenuto tra parentesi con la seguente descrizione: “*canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.*”.

Il riferimento ai *canoni di noleggio* è stato incluso anche nell’informazione di dettaglio del medesimo rigo F18.

In particolare, a seguito della modifica, il campo 3 del predetto rigo riporta la seguente descrizione “*di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria e di noleggio*”.

5.4.3 ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Nel rigo F22 del quadro F - “*Oneri diversi di gestione*” - è stato introdotto il nuovo campo 4, “*di cui per perdite su crediti*”, che consente di acquisire la relativa informazione di dettaglio.

L’intervento è motivato dal fatto che le predette componenti negative di reddito possono determinare valori ingiustificati nel calcolo dell’indicatore di normalità economica “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*”.

Un valore elevato della componente “*perdite su crediti*”, infatti, pur dovendo essere indicato nel rigo “*Oneri diversi di gestione*”, che rappresenta una delle componenti di cui è formato il numeratore dell’indicatore di normalità in argomento, non può essere considerato “*in linea generale*” sintomatico di una situazione di non corretta indicazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore.

Al riguardo si riportano, di seguito, i chiarimenti forniti con la circolare n. 29/E del 18 giugno 2009 dove, al paragrafo 3.4 - Applicazione dell’indicatore

“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”, è stato precisato che *“Con riferimento all’indicatore in esame, si rileva che, allo stato, all’interno della voce “Oneri diversi di gestione” utilizzata nel calcolo dello stesso, vanno computate anche “perdite su crediti” di natura commerciale o minusvalenze patrimoniali relative alla cessione di beni strumentali. Al riguardo, si fa presente che si tratta di elementi di costo non direttamente correlabili ai ricavi da congruità, presi in considerazione ai fini del calcolo citato indicatore. In presenza, quindi, di una eventuale segnalazione di non normalità del dato dichiarato il contribuente potrà, nel caso in specie, rimodulare il valore relativo al” numeratore, “depurandolo dei valori riferibili alle citate voci di natura finanziaria e straordinaria. Di ciò è opportuno che sia dato riscontro nell’apposito riquadro “note aggiuntive” di GERICO. In tal modo si sterilizzeranno gli effetti delle “perdite su crediti” di natura commerciale o minusvalenze patrimoniali relative alla cessione di beni strumentali sull’indicatore in argomento”*.

La nuova informazione di dettaglio relativa alle *“perdite su crediti”* potrà essere utile ai fini della eventuale implementazione dell’indicatore di normalità economica *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*, in modo che tenga già conto, in fase di costruzione e di applicazione, della componente *“Oneri diversi di gestione”*, al netto delle *perdite su crediti*.

Nelle istruzioni ai modelli relativi al periodo di imposta 2012 è stato, quindi, specificato che nel campo 4 del rigo F22 vanno indicate *“le perdite su crediti deducibili ai sensi dell’art.101, comma 5, del T.U.I.R.”*.

5.4.4 ALTRI COMPONENTI NEGATIVI

Si segnala una possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* dovuta al fatto che nel rigo F23 – *“Altri componenti negativi”* del modello relativo al periodo d’imposta 2012 è possibile indicare anche *“l’ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell’articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo n. 446 del 1997”*.

L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, al pari di quanto già precisato nel paragrafo precedente in relazione alle *“perdite su crediti”*, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*.

Anche in questo caso, infatti, un valore elevato dell’*“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”*, dovendo essere indicato nel rigo *“Altri componenti negativi”*, che rappresenta una delle componenti di cui è formato il numeratore dell’indicatore di normalità in argomento, non può essere considerato *“in linea generale”* sintomatico di una situazione di non corretta indicazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore. Ciò in ragione anche del fatto che le soglie di normalità relative a tale

indicatore non tengono conto della possibilità di indicare l'ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato nel rigo F23, in quanto sono state individuate sulla base di periodi d'imposta per i quali tali importi non erano deducibili dal reddito.

Al riguardo, pertanto, si ritiene che i chiarimenti forniti con la circolare n. 29/E del 18 giugno 2009, riguardanti l'applicazione dell'indicatore "*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*", possano essere validi anche con riferimento all'eventuale non normalità dovuta a seguito dell'indicazione di un importo elevato dell' "*ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato*".

5.4.5 VALORE DEI BENI STRUMENTALI

Nelle Istruzioni del Quadro F è stato precisato, in corrispondenza del rigo F29 - "*Valore dei beni strumentali*", che i contribuenti che concedono in affitto o usufrutto l'azienda non devono indicare il valore dei beni strumentali mobili dell'azienda affittata o concessa in usufrutto.

Tale precisazione è coerente con il trattamento riservato ai proventi derivanti da affitto o usufrutto di azienda, i quali devono essere compresi nel rigo F05 - "*Altri proventi e componenti positivi*" - e non concorrono pertanto ai fini della stima di congruità operata da GERICO.

Regole diverse sono stabilite specificamente per lo studio VG40U (cfr. Allegato 1): le istruzioni di questo studio, infatti, precisano che i proventi in questione sono da comprendersi tra i ricavi da indicare al rigo F01 e il valore dei beni strumentali corrispondente deve essere indicato nel rigo F29.

5.4.6 CONTRIBUENTI EX "MINIMI"

Nelle istruzioni relative ai quadri F e G, coerentemente con quanto indicato nella parte generale delle istruzioni, è stata introdotta un'avvertenza riguardante la specifica modalità di compilazione da parte dei contribuenti ex "*minimi*".

In particolare è stato evidenziato che i soggetti che hanno cessato, nel periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 o precedenti, di avvalersi del regime dei contribuenti "*minimi*", previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, devono fare attenzione a fornire alcuni dati contabili, da indicare nei predetti quadri, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime.

Infatti, i dati relativi alle variabili rilevanti per la determinazione del *cluster* o per la stima dei ricavi e dei compensi (per l'individuazione delle quali le istruzioni rimandano al contenuto delle Note Tecniche e Metodologiche degli studi di settore, disponibili anche nella sezione dedicata agli studi di settore del sito dell'Agenzia

delle Entrate), devono essere indicati in modo da consentire la corretta applicazione degli studi di settore anche nei confronti di tali soggetti.

In questa sede si ritiene opportuno chiarire che, per i soggetti esercenti attività d'impresa, tenuto conto che nei loro confronti i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento nell'anno in cui cessa di avere applicazione il regime dei "*minimi*" sopra indicato (cfr. articolo 5 del decreto ministeriale 11 febbraio 2008), in sede di presentazione del modello studi per il periodo d'imposta 2012, non è necessario provvedere alla rielaborazione dei dati contabili in precedenza evidenziata in relazione al periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime dei "*minimi*".

Al riguardo, si osserva che, per i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo, invece, non esiste un'analogia previsione normativa; di conseguenza, tali soggetti possono essere sottoposti all'attività di accertamento da studi di settore anche nell'anno di cessazione del regime dei "*minimi*". Al fine di permettere al software GERICO la corretta stima dei compensi, i lavoratori autonomi dovranno, dunque, avere cura di provvedere alla rielaborazione dei dati contabili seguendo le regole in precedenza evidenziate, anche nell'anno in cui hanno cessato di applicare il regime dei "*minimi*"; in tal caso, per tali soggetti, sarà possibile barrare il rigo "*Cessazione del regime dei "minimi" in uno dei tre periodi d'imposta precedenti*" del modello studi, per evitare che i controlli telematici previsti al momento dell'invio delle dichiarazioni segnalino un'anomalia per la non coincidenza tra gli importi inseriti nei quadri contabili di UNICO e quelli inseriti nei modelli degli studi di settore.

5.5 QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA

La crisi economica, che ha avuto effetti anche per il 2012, ha comportato la necessità di individuare, in analogia a come operato per i periodi d'imposta precedenti, alcuni correttivi in grado di "*riequilibrare*" la stima dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, in modo da tenere conto delle mutate condizioni economiche.

Al riguardo, con il decreto ministeriale 23 maggio 2013, è stata approvata, per il periodo d'imposta 2012, in base all'articolo 8 del decreto-legge del 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009, la revisione congiunturale speciale degli studi di settore al fine di cogliere gli effetti della crisi economica e dei mercati (cfr. paragrafi 1 e 3 della presente circolare).

Il decreto prevede che i correttivi si applicheranno a tutti gli studi di settore, relativamente al solo periodo d'imposta 2012.

L'applicazione dei correttivi comporta, altresì, che il contribuente indichi alcuni dati per rimodulare la stima dei ricavi o compensi sulla base dei correttivi stessi.

Le informazioni utili ai fini delle diverse modalità applicative degli studi nei confronti di determinati soggetti, previste per il periodo di imposta 2012, sono state eliminate dal quadro X, nel quale erano contenute negli anni precedenti, e inserite in un nuovo specifico quadro T.

Per quanto riguarda le relative istruzioni, invece, come chiarito al precedente paragrafo 5.1, è stato previsto, per quei modelli che ne possono prevedere il richiamo (per gli altri è presente, nelle istruzioni specifiche, una particolare versione relativa al quadro T), un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro.

È stato quindi predisposto un apposito quadro T – Congiuntura economica – per ciascuno dei 205 studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2012, contenente i dati necessari per consentire l'applicazione dei correttivi stessi.

Al riguardo, si evidenzia che, analogamente a quanto previsto dal precedente quadro X per l'applicazione degli studi di settore all'annualità 2011, anche per il quadro T è prevista, per alcuni dati, l'indicazione di importi riferibili a periodi di imposta precedenti.

In particolare, tra gli altri, viene chiesto di indicare i *“Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2011”* (per l'applicazione del correttivo relativo all'applicazione della normalità economica) e di compilare alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2010 e 2011.

Come indicato in precedenza i correttivi crisi approvati con il decreto ministeriale 23 maggio 2013, consentono di *“riequilibrare”* la stima dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, in modo da tenere conto delle mutate condizioni economiche. Tale riequilibrio è ottenuto attraverso:

- l'aumento della soglia massima di normalità economica dell'indicatore *“Durata delle scorte”* in modo da tenere conto dell'incremento di rimanenze finali riconducibile alla crisi economica;
- la riduzione della stima dei ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi di settore, in modo da tenere conto delle mutate condizioni economiche.

Al riguardo, giova ricordare che la compilazione del quadro T consente ai contribuenti che risultano:

- non normali in relazione all'indicatore *“Durata delle scorte”*, di fruire del correttivo che interviene sulla soglia massima di normalità economica del medesimo indicatore;
- non congrui, di fruire dei correttivi *“specifici”* (relativi agli studi VG68U, VG72A e VG72B) e dei correttivi *“congiunturali individuali”*.

La fruizione dei correttivi *“congiunturali di settore”*, viceversa, avviene indipendentemente dalla compilazione del quadro T e a condizione che il contribuente risulti non congruo.

Tenuto conto che, come in precedenza evidenziato, viene chiesto di indicare i “*Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2011*”, per la rimodulazione dell’indicatore “*Durata delle scorte*”, e alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2010 e 2011, per l’applicazione del correttivo “*congiunturale individuale*”, dichiarate gli scorsi anni e, quindi, già nella disponibilità dell’Amministrazione finanziaria, appare evidente che i contribuenti che dovessero risultare congrui e normali senza l’applicazione di correttivi in argomento potranno non compilare tali informazioni.

Ad esempio, i contribuenti che risultano normali in relazione all’indicatore “*Durata delle scorte*” non sono tenuti alla compilazione del dato dei ricavi conseguiti nel 2011, previsto nel quadro T.

Con l’occasione si ritiene utile riproporre alcuni chiarimenti già forniti con la precedente circolare n. 30/E del 28 giugno 2011 e n. 30/E del 11 luglio 2012, circa la corretta compilazione dei righi contenenti la richiesta delle predette informazioni nel caso in cui il contribuente, pur non modificando l’attività esercitata:

- 1) abbia avuto il periodo d’imposta di riferimento per l’applicazione del correttivo di durata diversa da dodici mesi (ad esempio perché ha iniziato l’attività nel corso di tale anno e l’attività rappresenta una mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti);
- 2) non abbia presentato il modello degli studi di settore per il periodo d’imposta di riferimento per l’applicazione del correttivo (ad esempio perché ha iniziato l’attività nel corso di tale anno e l’attività, diversamente dal caso precedente, non rappresenta una mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti);
- 3) non abbia dichiarato redditi di impresa o di lavoro autonomo nel periodo d’imposta preso a riferimento per il calcolo del correttivo (ad esempio perché ha iniziato nel 2012 un’attività di impresa costituente mera prosecuzione di attività svolta da altri soggetti).

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

Con riferimento all’ipotesi sub 2) si ritiene che sia necessario indicare negli appositi righi, presenti nel quadro T dei modelli studi di settore, i ricavi/costi dichiarati relativi ai periodi d’imposta interessati, eventualmente raggugliati ad anno.

Al riguardo si precisa che i ricavi e i costi/spese da porre a confronto con quelli dichiarati nel modello studi di settore per il 2012 devono essere individuati in maniera omogenea rispetto a questi ultimi.

Ad esempio, i “*Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2011*” 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 2012 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 23 maggio 2013.

In tal caso, il contribuente potrà, comunque, rappresentare la specifica situazione nella sezione “*Note aggiuntive*”, predisposta all'interno del Software GERICO 2013.

5.6 QUADRO X - ALTRE INFORMAZIONI RILEVANTI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Il quadro X prevede l'indicazione di ulteriori informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore.

In particolare, i contribuenti che non risultano congrui alle risultanze degli studi di settore possono, se in possesso dei necessari requisiti, rettificare il peso di alcune variabili sulla base di opportuni correttivi individuati, per il singolo studio di settore, dal relativo decreto di approvazione.

Come già anticipato nel precedente paragrafo 5.1, le informazioni utili ai fini dell'applicazione dei correttivi “*crisi*”, previste per il periodo di imposta 2012, sono state espunte dal quadro X e inserite nel nuovo quadro T.

5.7 QUADRO V – ULTERIORI DATI SPECIFICI

Con la compilazione del quadro V viene comunicata anche la sussistenza di alcune delle condizioni necessarie per la non applicabilità in fase accertativa degli studi di settore, individuate dal decreto ministeriale 11 febbraio 2008.

In tale quadro è stata, altresì, aggiornata la descrizione dell'apposita casella che serve, invece, a indicare se il contribuente, in uno dei tre periodi d'imposta precedenti al 2012, ha cessato di avvalersi del regime dei minimi.

Tale informazione, che per il periodo d'imposta 2011 faceva riferimento ai due periodi d'imposta precedenti, permetterà di valutare la corretta compilazione del modello da parte dei contribuenti che rientrano nella predetta condizione e di gestire correttamente i controlli telematici. Tali contribuenti devono, infatti, fornire alcuni dati contabili, da indicare nei quadri F, G, X e T, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al regime cosiddetto dei "minimi".

La casella in questione, come precisato al precedente paragrafo 5.4.6, potrà essere barrata, con le medesime finalità sopra indicate, anche da parte dei contribuenti che abbiano cessato di avvalersi del regime dei minimi nel periodo di imposta 2012 e che svolgano l'attività in forma di lavoro autonomo.

5.8 QUADRO Z - DATI COMPLEMENTARI

Nel corpo dei modelli relativi ad alcuni studi di settore, la cui evoluzione è programmata per il periodo d'imposta 2014, è stato inserito un apposito quadro Z – Dati complementari, per raccogliere ulteriori informazioni utili ai fini dell'aggiornamento degli studi stessi.

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

Si osserva, altresì, che è stata prevista, per i contribuenti che nel periodo di imposta 2012 hanno esercitato in via prevalente le attività di cui ai codici attività "73.11.02 - *Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari*" e "73.12.00 - *Attività delle concessionarie e degli altri intermediari di servizi pubblicitari*", in forma di lavoro autonomo, la compilazione del modello VG82U per la sola acquisizione di dati in vista della futura elaborazione dello studio.

Tale modalità di azione, che sfrutta i canali della trasmissione della dichiarazione UNICO 2013, già adottata negli anni precedenti, si ritiene possa comportare notevoli vantaggi, oltre che per l'Agenzia, anche per i contribuenti, che non saranno tenuti all'invio di ulteriori informazioni tramite un apposito questionario.

Infine, si fa presente che sono state eliminate le informazioni aggiuntive, introdotte nei modelli dell'anno scorso contenute nei quadri Z di alcuni studi di settore in evoluzione nel periodo d'imposta 2013, in quanto non più utili ai fini dell'evoluzione degli studi; in tal modo si è evitato di appesantire inutilmente la modulistica e le relative istruzioni, agevolandone la compilazione. Solo per lo studio VM04U – Farmacie, è stato mantenuto il quadro Z, integrato con le nuove informazioni Z7 e Z10, tenuto conto del nuovo sistema di remunerazione della filiera farmaceutica.

6. MODELLI E ISTRUZIONI INE

Si evidenzia che, tenuto conto che le istruzioni ai modelli INE, approvate per il periodo di imposta 2012, prevedono che il relativo modello “*deve essere compilato dai soggetti ... per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore o che, comunque, non sono tenuti alla compilazione del relativo modello di comunicazione dei dati*”, l’esonero dalla trasmissione del modello degli studi di settore per i contribuenti colpiti dagli eventi sismici del maggio 2012 (cfr. paragrafo 5.2.1) avrebbe avuto la conseguenza di obbligare gli stessi a presentare il modello INE.

Al fine di evitare tale “*automatismo*”, con il Provvedimento 27 maggio 2013 è stato predisposto anche un intervento con riguardo ai modelli INE.

In particolare, il punto 5.2 del citato Provvedimento dispone che “*I soggetti con residenza o sede operativa in uno dei comuni individuati all’articolo 1 del decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze 1 giugno 2012 che, in ragione della specifica situazione soggettiva, dichiarano una delle cause di esclusione dell’applicazione degli studi di settore di cui all’articolo 1, comma 19, secondo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (cessazione dell’attività, liquidazione volontaria o periodo di non normale svolgimento dell’attività), non sono tenuti alla presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’individuazione degli indicatori di normalità economica, che costituiscono parte integrante della dichiarazione “Unico 2013–PF”, “Unico 2013–SP” e “Unico 2013–SC”*”.

7. PRINCIPALI NOVITÀ DI GERICO 2013

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 2011.

Al riguardo, si fa presente che, rispetto alla precedente versione, GERICO 2013 prevede la possibilità di visualizzare le variabili contabili rilevanti per la stima e per il calcolo degli indicatori economici.

Con l’occasione si ricorda che:

- nella sezione relativa ai risultati del calcolo operato (denominata “*Esito*”) è riportato in sintesi, oltre al risultato di congruità (“*congruo*”/“*non congruo*”), anche quello relativo alla normalità economica e alla coerenza (“*normale*”/“*non normale*” e “*coerente*”/“*non coerente*”);
- le informazioni di dettaglio relative agli indicatori di coerenza e di normalità economica sono riportate, come già nelle precedenti versioni del *software*, nelle rispettive sezioni (“*Coerenza*”, “*Normalità Economica*” e “*Analisi Normalità Economica*”), che sono state integrate con gli indicatori di

coerenza e di normalità economica approvati con il D.M. 21 marzo 2013 e il D.M. 28 marzo 2013

- analogamente alle versioni precedenti, l'applicativo GERICO 2013 propone un esito "*completo*" anche in caso di congruità.

8. ADEGUAMENTO AD UNA VERSIONE AGGIORNATA DI GERICO

Con i comunicati stampa del 13 luglio 2010 e del 10 luglio 2012 è stata evidenziata la possibilità, per i contribuenti interessati dall'applicazione degli studi di settore, di adeguare i ricavi/compensi alle relative risultanze senza il pagamento di sanzioni ed interessi, oltre i termini previsti dalla normativa vigente, nel caso in cui una versione aggiornata di GERICO sia pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate oltre i termini ordinari previsti per il versamento delle imposte.

In particolare, con il comunicato stampa del 13 luglio 2010 è stato precisato che "*tenuto conto dei principi di collaborazione e di buona fede previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente, qualora il contribuente ritenga opportuno adeguarsi ai ricavi stimati sulla base della versione aggiornata del software Gerico (sempre che gli stessi siano diversi da quelli calcolati con la versione precedente) potrà farlo versando le maggiori imposte dovute per adeguamento entro il termine di pagamento più lungo senza il pagamento della maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo*".

Tanto premesso, si ritiene che, in linea generale, i contribuenti che si adeguano alle risultanze degli studi di settore sulla base di una successiva versione di GERICO, realizzata dall'Agenzia delle Entrate e pubblicata sul sito internet oltre il termine ordinario per il versamento delle imposte, sempre che i ricavi e i compensi stimati siano diversi da quelli calcolati con la versione precedente, non applicano maggiorazioni se tale adeguamento avviene entro i termini più lunghi previsti dall'articolo 17, comma 2, del d.P.R. n. 435 del 2001.

9. COMUNICAZIONI DI ANOMALIA 2013

Analogamente a quanto effettuato negli ultimi anni⁵, anche nel 2013 è stata ripetuta l'attività di invio di comunicazioni relative a particolari anomalie che potrebbero essere dovute alla omessa o non corretta indicazione di dati per l'applicazione degli studi di settore (indipendentemente dal risultato di "*congruità*") ovvero, al comportamento di soggetti che, seppur tenuti, non hanno presentato il relativo modello.

Le comunicazioni sono state inviate sia direttamente ai contribuenti, tramite raccomandata, sia ai relativi intermediari, utilizzando il canale *Entratel* (si evidenzia

⁵ Si evidenzia che il Cassetto fiscale, accessibile dall'area dedicata ai servizi online sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, è stato implementato anche con le comunicazioni inviate nel 2012 ai contribuenti e agli intermediari.

che i *fac-simile* delle comunicazioni sono pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione relativa agli studi di settore).

In particolare, sono state inviate:

- circa 108.000 comunicazioni, direttamente ai contribuenti;
- circa 41.600 comunicazioni, a circa 22.500 intermediari.

Tanto premesso, si osserva che entrambe le anomalie oggetto di comunicazione, rilevate operando un mero riscontro "*informatico*" dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il triennio 2009, 2010, 2011, possono essere raggruppate nelle seguenti quattro macrocategorie:

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

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

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

Inoltre, si ritiene opportuno in questa sede richiamare i chiarimenti forniti con la circolare n. 30/E del 2012 (paragrafo 8) in relazione alla possibilità per il contribuente di sanare le eventuali violazioni agli obblighi dichiarativi in materia di studi di settore.

Si rappresenta, altresì, che è disponibile, nella sezione relativa agli studi di settore del 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.

10. INVITI A PRESENTARE IL MODELLO DEGLI STUDI DI SETTORE

Analogamente a come operato nel 2012⁶, sono stati inviati ai contribuenti interessati appositi inviti a presentare il modello degli studi di settore per il periodo d'imposta 2011 (si evidenzia che il *fac-simile* degli inviti è pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione relativa agli studi di settore).

In merito, nel richiamare i chiarimenti forniti in merito con le circolari n. 8/E e 30/E del 2012, si fa presente che, nell'invito predisposto per l'annualità 2011, è stato precisato che la lettera ha finalità esclusivamente informative e, pertanto, non prevede da parte del contribuente alcuna risposta; inoltre, in tale sede il contribuente viene invitato a consultare le FAQ disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

La numerosità dei soggetti cui è stato inoltrato l'invito è pari a circa 52.000 unità; al riguardo, si rileva una netta diminuzione dei soggetti interessati quest'anno dagli inviti rispetto a quelli destinatari delle missive nel 2012 (circa 124.000 soggetti).

I contribuenti sono stati individuati sulla base dei dati indicati in UNICO 2012; in particolare si tratta dei soggetti che non hanno presentato il modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e che:

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

Al riguardo, si segnala che da quest'anno (UNICO 2013 relativo al periodo d'imposta 2012), lo "*specifico invito*" richiamato dall'articolo 23, comma 28, lettere b), e), f), g) del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 sarà veicolato attraverso la ricevuta della trasmissione telematica di UNICO.

Infatti, il provvedimento 2 aprile 2013 ha modificato ed integrato il decreto dirigenziale 31 luglio 1998, recante modalità tecniche di trasmissione telematica delle dichiarazioni e dei contratti di locazione e di affitto da sottoporre a registrazione, per quanto attiene al contenuto delle ricevute restituite dai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a seguito della trasmissione delle dichiarazioni fiscali da parte degli utenti abilitati all'utilizzo dei canali *Entratel* o *Fisconline*.

In particolare, è prevista l'indicazione, nel testo delle comunicazioni di avvenuta presentazione della dichiarazione, di un apposito "*invito*" al contribuente, affinché quest'ultimo trasmetta, qualora non l'abbia fatto, il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

⁶ Si evidenzia che il Cassetto fiscale, accessibile dall'area dedicata ai servizi online sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, è stato implementato anche con gli inviti inviati nel 2012 ai contribuenti interessati.

Ciò significa che, mentre per le annualità 2010 e 2011 l’Agenzia delle Entrate ha sensibilizzato i contribuenti potenzialmente interessati tramite l’invio, al loro domicilio fiscale, di una apposita raccomandata, per il periodo d’imposta 2012 tale attività verrà effettuata utilizzando la ricevuta telematica di avvenuta presentazione del modello UNICO 2013.

La nuova modalità di comunicazione telematica consente di fornire, con maggior efficienza e tempestività, indicazioni al contribuente circa gli adempimenti dichiarativi relativi agli studi di settore in modo da permettere allo stesso, laddove non abbia in precedenza correttamente provveduto, di adempiere all’eventuale obbligo di presentazione del relativo modello senza incorrere nell’applicazione delle sanzioni previste in caso di omissione.

11. SEGNALAZIONE DELLE CAUSE DI NON CONGRUITÀ

Anche per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2012 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.

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

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

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

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

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

12. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI

Atteso il perdurare nel 2012 della congiuntura economica negativa, si richiamano in questa sede le indicazioni operative contenute, per le attività di controllo relative ai periodi di imposta 2008, 2009, 2010 e 2011, rispettivamente nelle circolari n. 29/E del 2009, n. 34/E del 2010, n. 30/E del 2011 e n. 30/E del 2012.

In particolare, si fa presente che anche per il periodo di imposta 2012 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 di ausilio alla determinazione della pretesa tributaria.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

ALLEGATO 1

A) STUDI MANIFATTURE

A1 Studio di settore VD11U - Produzione di olio di oliva e di semi

Per lo svolgimento delle attività di controllo del comparto, appare opportuno richiamare l'attenzione degli uffici sulla circostanza per cui l'applicazione di tale studio coinvolge anche un limitato gruppo di imprese che svolge esclusivamente l'attività di estrazione dell'olio dalle sanse. Queste ultime pur essendo interessate dallo studio, non sono state individuate da un apposito cluster di riferimento in quanto, in sede di relativa elaborazione, a causa della bassa numerosità di tali imprese nel campione analizzato, non è stato definito un gruppo omogeneo di aziende con medesime caratteristiche.

Pertanto, le imprese che svolgono l'attività di estrazione dell'olio dalle sanse potrebbero non essere compiutamente colte dallo studio in argomento; le stesse potranno quindi dimostrare, in sede di contraddittorio, che le eventuali situazioni di non congruità potrebbero essere in tutto o in parte giustificate dall'assenza di uno specifico cluster di riferimento.

A2 Studio di settore VD30U - Recupero e preparazione per riciclaggio e commercio all'ingrosso di rottami metallici e non metallici

Nel settore del recupero e preparazione per il riciclaggio e il commercio all'ingrosso di rottami metallici e non metallici occorre evidenziare che le informazioni relative alla raccolta di rottami non ferrosi (contenute prevalentemente nei righe da D07 a D09 del quadro D – Elementi specifici dell'attività, del modello UD30U), sono state compilate in un numero non rilevante di casi e, soprattutto, con percentuali non elevate. Di conseguenza, l'analisi finalizzata alla definizione dei gruppi omogenei non ha consentito l'individuazione di uno specifico cluster di imprese specializzate in tale attività.

Infatti le imprese che effettuano la raccolta di materiali non ferrosi tendono ad essere assegnate nel cluster 8 “*Imprese specializzate nella raccolta multimateriale*”, ovvero nel cluster 3 “*Imprese specializzate nella raccolta dei metalli ferrosi*”, a seconda che si tratti di aziende che, rispettivamente, svolgono l'attività di raccolta di una vasta gamma di materiali diversi tra loro, o effettuano in maniera prevalente il commercio di materiali ferrosi e solo in modo residuale il commercio di materiali non ferrosi.

Pertanto l'assegnazione dei soggetti che effettuano il commercio all'ingrosso di materiali non ferrosi ai 2 citati cluster potrebbe non cogliere pienamente l'attività esercitata.

Al riguardo, si richiama l'attenzione degli uffici, in sede di svolgimento dell'attività di controllo, sull'opportunità di valutare attentamente la possibilità che la stima dei ricavi possa risultare influenzata da una non corretta assegnazione dell'impresa al gruppo omogeneo.

A3 Studio di settore VD37U - Costruzione e riparazione di imbarcazioni

Per lo studio di settore VD37U si segnala la mancanza di un apposito cluster relativo alle imprese di più rilevanti dimensioni a causa della bassa numerosità delle imprese aventi tali caratteristiche, all'interno della base dati utilizzata ai fini dell'elaborazione dello studio.

In sede di svolgimento dell'attività di controllo tali imprese potrebbero *non* essere compiutamente individuate dallo studio; le stesse potranno quindi dimostrare, nella fase del contraddittorio, che le *eventuali* situazioni di non congruità potrebbero essere in tutto o in parte giustificate dall'assenza di uno specifico cluster di riferimento.

B) STUDI COMMERCIO

B1 Studio di settore VM43U – Commercio all'ingrosso e al dettaglio di macchine e attrezzature agricole e per il giardinaggio

Si segnala che, a partire dal periodo di imposta 2012, nello studio in argomento sono confluite le attività di cui al c.a. 46.61.00 "*Commercio all'ingrosso di macchine, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori*", precedentemente comprese nello studio UM84U.

C) STUDI SERVIZI

C1) Studio di settore UG99U – Altri servizi a imprese e famiglie

Lo studio di settore UG99U interessa i seguenti codici attività:

- 63.99.00 - Altre attività dei servizi di informazione n.c.a.;
- 74.90.94 - Agenzie ed agenti o procuratori per lo spettacolo e lo sport;
- 74.90.99 - Altre attività professionali n.c.a.;
- 77.40.00 - Concessione dei diritti di sfruttamento di proprietà intellettuale e prodotti simili (escluse le opere protette dal copyright);

- 82.11.01 - Servizi integrati di supporto per le funzioni d'ufficio;
- 82.11.02 - Gestione di uffici temporanei, uffici residence;
- 82.99.99 - Altri servizi di sostegno alle imprese n.c.a.;
- 96.09.03 - Agenzie matrimoniali e d'incontro;
- 96.09.04 - Servizi di cura degli animali da compagnia (esclusi i servizi veterinari);
- 96.09.05 - Organizzazioni di feste e cerimonie;
- 96.09.09 - Altre attività di servizi per la persona n.c.a..

Per tale studio di settore, la tabella dei codici descrittivi delle attività esercitate, da indicare nel quadro D del relativo modello, è stata ristrutturata al fine di meglio chiarire l'ambito applicativo dello studio in argomento rispetto a quello di altri studi di settore. Al riguardo, si osserva che la nuova "*Tabella dei codici corrispondenti alle attività esercitate*", allegata alle istruzioni dello studio UG99U, prevede 77 codici rispetto ai 98 previsti nella precedente versione dello studio.

C2) Studio di settore VG40U – Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili

La specificità delle tipologie di attività interessate dallo studio VG40U comporta l'osservanza di particolari criteri di compilazione del quadro F (Elementi contabili).

In particolare, per i contribuenti interessati dallo studio, i proventi degli immobili relativi all'impresa che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio della stessa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa medesima (proventi immobiliari), di cui all'articolo 90 del TUIR, rilevano quali "*Altri proventi considerati ricavi*" e devono essere indicati nel rigo F02, in luogo del rigo F05 ("*Altri proventi e componenti positivi*"). Tale collocazione determina la confluenza dei proventi in questione all'interno dell'ammontare che viene confrontato con il valore stimato da GERICO ai fini dell'esito di congruità.

Analogo trattamento, con i medesimi effetti sull'esito di congruità, è previsto per i canoni derivanti dalla locazione di immobili "*strumentali per natura*" (non suscettibili, quindi, di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni). Si ricorda che, come precisato nelle istruzioni, i canoni in questione devono essere assunti nella determinazione del reddito d'impresa senza alcun abbattimento.

Ulteriore specificità dello studio in esame riguarda il trattamento dei ricavi derivanti dall'affitto di aziende, i quali devono essere indicati nel rigo F01; anche tali ricavi, pertanto, per lo studio in esame concorrono all'ammontare confrontato con la stima operata da GERICO. Coerentemente con questa modalità di

imputazione, i contribuenti interessati dallo studio in oggetto devono indicare l'importo del valore dei beni mobili strumentali dell'azienda affittata nel rigo F29 ("Valore dei beni strumentali").

C3) Studio di settore VG54U – Sale giochi e biliardi, gestione di apparecchi automatici da intrattenimento

Lo studio di settore VG54U interessa i seguenti codici attività:

- 92.00.02 - Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone (limitatamente alla raccolta delle giocate per conto del concessionario mediante gli apparecchi per il gioco lecito con vincite in denaro di cui all'articolo 110, comma 6 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (T.U.L.P.S.), di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, in veste di esercenti o possessori degli apparecchi medesimi);
- 93.29.30 - Sale giochi e biliardi.

Lo studio VG54U, come previsto all'articolo 1, comma 8, del decreto ministeriale 28 dicembre 2012, si applica ai contribuenti esercenti attività di impresa che svolgono in maniera prevalente le attività sopra indicate, nei soli casi non disciplinati dall'articolo 1, comma 8, del decreto 28 dicembre 2011.

Al riguardo, l'articolo 1, comma 8 del decreto 28 dicembre 2011 dispone che lo studio di settore VG37U si applichi (Cfr. Allegato n. 1, lettera C, della Circolare n. 30/E del 2012) 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) Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto, codice attività 56.10.20;
- c) Ristorazione ambulante, codice attività 56.10.42;
- d) Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone, codice attività 92.00.02 (limitatamente alla raccolta delle giocate per conto del concessionario mediante gli apparecchi per il gioco lecito con vincite in denaro di cui all'art. 110, comma 6 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (T.U.L.P.S.), di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, in veste di esercenti o possessori degli apparecchi medesimi);
- e) Sale giochi e biliardi, codice attività 93.29.30.

In particolare, lo studio VG37U si applica, in presenza delle attività complementari di cui alle precedenti lettere a), b) e c), se i ricavi delle attività oggetto dello studio sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme di tali attività complementari.

Lo studio VG37U si applica anche, alle condizioni in precedenza evidenziate, in presenza delle attività complementari di cui alle lettere d) ed e), se i ricavi delle

attività oggetto dello studio, sommati a quelli derivanti dalle attività complementari di cui alle lettere a), b) e c), sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme delle attività complementari di cui alle lettere d) ed e).

Lo studio di settore VG37U, inoltre, si applica anche in presenza di ricavi, ancorché prevalenti, provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.

Si evidenzia, altresì, che lo studio VG54U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente alle attività oggetto dello studio, l'attività complementare di "*Bar e altri esercizi simili senza cucina*" (codice 56.30.00), se i ricavi delle attività oggetto dello studio sono prevalenti rispetto a quelli derivanti da tale attività complementare.

Si precisa infine che lo studio di settore in argomento trova applicazione, alle condizioni sopra indicate, anche in presenza di ricavi, ancorché prevalenti, provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.

Per meglio illustrare le regole sopra indicate, si forniscono di seguito alcuni esempi.

ESEMPIO 1

Ricavi derivanti da attività 56.30.00 (studio VG37U)	€
40.000	
Ricavi derivanti da attività 93.29.30 (studio VG54U)	€
55.000	

Si applica lo studio VG54U in quanto l'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività compresa nello studio VG54U (€ 55.000) supera l'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività complementare di "*Bar e altri esercizi simili senza cucina*", codice attività 56.30.00 (€40.000).

ESEMPIO 2

Ricavi derivanti da attività 56.30.00 (studio VG37U)	€
40.000	
Ricavi derivanti da attività 56.10.11 (studio VG36U)	€
25.000	
Ricavi derivanti da attività 93.29.30 (studio VG54U)	€

55.000

Si applica lo studio VG37U in quanto l'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività compresa nello studio VG37U (€ 40.000), sommato ai ricavi derivanti dall'attività complementare di "Ristorazione con somministrazione", codice 56.10.11 (€ 25.000), supera nel complesso (€ 65.000) l'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività compresa nello studio VG54U (€55.000).

Si evidenzia che l'esempio sopra riportato è riconducibile ai casi disciplinati dall'articolo 1, comma 8 del decreto ministeriale 28 dicembre 2011: "...lo studio VG37U si applica [...] in presenza delle attività complementari di cui alle lettere d) ed e), se i ricavi delle attività oggetto dello studio, sommati a quelli derivanti dalle attività complementari di cui alle lettere a), b) e c), sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme delle attività complementari di cui alle lettere d) ed e)". Nell'esempio in questione, infatti, i ricavi di cui alle lettere d) ed e) del citato decreto (€55.000) sono inferiori alla somma dei ricavi (€65.000) derivanti dall'attività oggetto dello studio VG37U (€ 40.000) e di quelli derivanti dall'attività (complementare rispetto al VG37U) oggetto dello studio VG36U (€ 25.000).

ESEMPIO 3

Ricavi derivanti da attività 56.30.00 (studio VG37U) €
40.000

Ricavi derivanti da attività 56.10.11 (studio VG36U) €
50.000

Ricavi derivanti da attività 93.29.30 (studio VG54U) €
55.000

Si applica lo studio VG54U in quanto l'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività compresa nello studio VG54U (€55.000) risulta prevalente rispetto all'ammontare dei ricavi complessivamente conseguiti.

ESEMPIO 4

Ricavi derivanti da attività 93.29.30 (studio VG54U) €
40.000

Ricavi derivanti da attività 56.30.00 (studio VG37U) €
20.000

Aggi o ricavi fissi derivanti dall'attività di ricevitoria €
70.000

(lotto, superenalotto, etc.)

Si applica lo studio VG54U nonostante i ricavi derivanti dall'attività di ricevitoria (pari a €70.000) siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi (€130.000).

ESEMPIO 5

Ricavi derivanti da attività 93.29.30 (studio VG54U) €
40.000

Ricavi derivanti da attività 56.30.00 (studio VG37U) €
20.000

Aggi o ricavi fissi derivanti dall'attività 47.30.00 (studio UM80U) €
70.000

Si applica lo studio UM80U (e non lo studio VG54U) perché i ricavi derivanti dall'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione (€70.000) sono prevalenti rispetto all'ammontare dei ricavi complessivamente conseguiti.

Si evidenzia che i soggetti che esercitano, come attività prevalente, una delle attività comprese nello studio di settore VG54U e, congiuntamente ad esse, esercitano in via complementare esclusivamente l'attività di *“Bar e altri esercizi simili senza cucina”*, codice 56.30.00, non saranno obbligati alla compilazione del prospetto relativo alle *“Imprese multiattività”*, contenuto nei modelli di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Nel caso in cui, invece, vengano esercitate, con una percentuale di ricavi superiore al 30%, altre attività diverse dall'attività di *“Bar e altri esercizi simili senza cucina”*, codice 56.30.00, il prospetto *“Imprese multiattività”* dovrà essere compilato, indicando, nel rigo 1, l'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività oggetto dello studio VG54U, nonché dell'attività complementare contraddistinta dal codice 56.30.00.

Si ricorda che, se l'impresa esercita come attività prevalente una tra quelle oggetto dello studio di settore VG54U, gli aggi e i ricavi fissi (ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetico, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio) dovranno essere inclusi tra i *“Ricavi”* (rigo 1 del prospetto *“Imprese multiattività”*) e non andranno indicati nel rigo 5 (*“Aggi o ricavi fissi”*) dello stesso prospetto.

Con l'occasione si rammenta che, come indicato nelle *“Istruzioni Parte Generale”* della modulistica approvata per il periodo di imposta 2012, il prospetto delle *“Imprese multiattività”* può essere compilato anche nel caso in cui i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti (nel caso dello studio in questione, diverse dall'attività di *“Bar e altri esercizi simili senza cucina”*) non superino il 30% dei ricavi complessivi. La compilazione di tale prospetto, infatti, comporta effetti anche in merito al posizionamento di alcuni indicatori di coerenza

economica approvati con il decreto ministeriale 21 marzo 2013, finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

C4) Studio di settore VG68U - Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco

In merito al correttivo relativo al credito d'imposta per caro petrolio, introdotto con il decreto ministeriale 28 marzo 2013, come precisato nelle istruzioni, l'importo del credito d'imposta per il gasolio per autotrazione (di cui all'articolo 1 del decreto legge n. 265 del 2000; articolo 25 della legge n. 388 del 2000; articolo 8 del decreto legge n. 356 del 2001; articolo 5 del decreto legge n. 452 del 2001; articolo 1 del decreto legge n. 138 del 2002; articolo 16, comma 1, del decreto legge n. 269 del 2003; articolo 1, commi 515, 516 e 517, della legge n. 311 del 2004; articolo 1, comma 10, del decreto legge n. 16 del 2005; articolo 7, comma 14, del decreto legge n. 262 del 2006; articolo 6 del decreto legislativo n. 26 del 2007), da indicare nel rigo X04, deve corrispondere a quello indicato nel quadro RU (*"Crediti di imposta concessi a favore delle imprese"*) dei modelli UNICO 2013. Al riguardo si precisa che l'importo da prendere in considerazione è quello indicato nella colonna 1 (corrispondente ai consumi 2011) del Rigo RU 23 (*"Credito d'imposta spettante nel periodo"*).

C5) Studio di settore VG77U – Trasporti marittimi e per vie d'acqua interne, noleggio di imbarcazioni e servizi connessi. Studio di settore VG79U – Noleggio di autovetture e altri mezzi di trasporto terrestre

Con riferimento allo studio VG77U, rispetto alla precedente versione, in quella attuale sono stati inseriti i codici attività 77.21.02 - Noleggio senza equipaggio di imbarcazioni da diporto (inclusi i pedalò) e 77.34.00 - Noleggio di mezzi di trasporto marittimo e fluviale.

Al fine di accorpate opportunamente nel medesimo studio le attività di noleggio, trasporto e servizi connessi con il settore marittimo e per vie d'acqua, le attività di cui al codice 77.34.00, riferite al noleggio e leasing operativo di mezzi di trasporto marittimo e fluviale senza operatore e destinati ad usi non ricreativi, sino al periodo di imposta 2011 ricomprese nello studio UG79U, sono state ricondotte nello studio VG77U. Tale operazione è stata realizzata a seguito dell'elaborazione dei dati acquisiti attraverso il quadro Z (*"Dati complementari"*) appositamente predisposto per lo studio UG79U.

Di conseguenza, lo studio VG79U si applica, a partire dal p.i. 2012, ai seguenti codici attività:

- 77.11.00 - Noleggio di autovetture ed autoveicoli leggeri;
- 77.12.00 - Noleggio di autocarri e di altri veicoli pesanti;

- 77.39.10 - Noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri;
- 77.39.92 - Noleggio di container per diverse modalità di trasporto.

Si coglie l'occasione, in questa sede, per ricordare che il codice 77.21.02 era stato in precedenza inserito nel modello UG77U, da allegare ad UNICO 2011, con la previsione, per i contribuenti interessati, dell'obbligo di compilazione ai soli fini di acquisizione dei dati.

C6) Studio di settore VG82U - Servizi pubblicitari, pubbliche relazioni e comunicazione

Lo studio di settore VG82U interessa i seguenti codici attività:

- 70.21.00 - Pubbliche relazioni e comunicazione;
- 73.11.01 - Ideazione di campagne pubblicitarie;
- 73.11.02 - Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari;
- 73.12.00 - Attività delle concessionarie e degli altri intermediari di servizi pubblicitari.

Al riguardo, si osserva che le attività di cui ai codici 73.11.02 e 73.12.00 erano contemplate, sino al periodo di imposta 2011, nello studio UG42U, che, a partire dal p.i. 2012, è stato pertanto soppresso. Inoltre, si fa presente che, se le stesse sono svolte nella forma di lavoro autonomo, la compilazione del modello dello studio VG82U ha la sola finalità di acquisizione dati, così come previsto dal decreto ministeriale del 28 dicembre 2012 e precisato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 maggio 2013.

L'accorpamento dei due studi si è reso opportuno atteso che i codici attività 73.11.01 e 73.11.02, sino al periodo di imposta 2011 contemplati da due diversi studi di settore (rispettivamente, l'UG82U e l'UG42U), sono relativi ad attività similari (rispettivamente, "*Ideazione di campagne pubblicitarie*" e "*Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari*"); l'unificazione degli studi citati è stata realizzata attraverso l'elaborazione dei dati acquisiti tramite i quadri Z complementari appositamente predisposti per gli studi di settore interessati.

C7) Studio di settore VG83U – Gestione di strutture sportive

Lo studio VG83U deve essere applicato anche dai soggetti che operano nell'ambito dello sport dilettantistico, individuati dal comma 17 dell'articolo 90 della legge 289 del 27 dicembre 2002 (associazioni sportive con o senza personalità giuridica, società sportive di capitali o cooperative), qualora gli stessi determinino il reddito analiticamente, non potendo o non volendo optare per il regime forfetario previsto dall'articolo 145 del TUIR.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche dovranno indicare nel quadro F del modello degli studi di settore (“*Elementi Contabili*”) esclusivamente i dati contabili relativi all’attività commerciale, rilevante ai fini della determinazione del reddito, e non i proventi derivanti dall’attività istituzionale. Ciò posto, si fa presente che, in coerenza con la compilazione dei dati contabili, parte delle informazioni richieste nel quadro D (“*Elementi specifici dell’attività*”) sono specificamente riferite all’attività commerciale. Diversamente, le informazioni contenute nei quadri A (“*Personale addetto all’attività*”), B (“*Elementi strutturali*”), ed E (“*Beni strumentali*”) sono riferite al complesso delle attività.

Pertanto, si richiama l’attenzione degli uffici sulla necessità di analizzare con la consueta massima attenzione le situazioni di non congruità o incoerenza agli specifici indicatori previsti dallo studio, che, nel caso in argomento, potrebbero essere dovute all’impiego rilevante di personale, elementi strutturali e beni strumentali per finalità riconducibili esclusivamente all’attività istituzionale.

Con l’occasione si ricorda che, nel caso in cui l’ente sportivo dilettantistico svolga un’attività commerciale che non rientra nell’ambito di applicazione dello studio VG83U (in quanto diversa da quelle previste dai codici ATECO 93.11.20 - “*Gestione di piscine*”, 93.11.30 - “*Gestione di impianti sportivi polivalenti*”, 93.11.90 - “*Gestione di altri impianti sportivi n.c.a.*” e 93.13.00 - “*Gestione di palestre*”), lo studio in questione non sarà, ovviamente, applicabile; in tali circostanze, infatti, è prevista l’applicazione dello studio di settore a cui è riconducibile il codice ATECO relativo all’attività commerciale svolta in maniera prevalente (si ricorda che per “*attività prevalente*” si intende l’attività dalla quale deriva, nel corso del periodo d’imposta, il maggiore ammontare di ricavi).

Si evidenzia infine che nel quadro D dello studio in questione è stata prevista, al fine di verificarne la significatività per una futura evoluzione, una nuova informazione relativa ai “*Proventi conseguiti dalle società sportive dilettantistiche, di cui all’art. 90 della legge n. 289/2002, in diretta attuazione degli scopi istituzionali*”.

D) STUDI ATTIVITÀ PROFESSIONALI

D1 Studi di settore WK03U - Attività tecniche svolte da geometri, WK04U - Attività degli studi legali, WK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro, WK18U - Attività degli studi di architettura, VK23U - Servizi di ingegneria integrata, VK24U - Consulenza agraria fornita da agrotecnici e periti agrari, VK25U - Consulenza agraria fornita da agronomi

Come evidenziato al paragrafo 2.3.2 (cui si rinvia), negli studi di settore WK03U, WK04U, WK05U, WK18U, VK23U, VK24U e VK25U è stato adottato il cosiddetto modello “*misto*”.

Al riguardo, per la parte dell’attività stimata “*a prestazioni*”, si richiama l’attenzione sulla circostanza per cui tale modello di stima potrebbe risultare fortemente influenzato dai dati dichiarati dai contribuenti interessati.

In particolare, si osserva che tale metodologia di stima si basa principalmente sul confronto tra gli importi dichiarati dal singolo contribuente, relativi ad ogni tipologia di prestazione, e il prodotto tra il numero di prestazioni dallo stesso dichiarate e il valore del compenso minimo individuato a livello provinciale.

Si rileva, quindi, che gli studi in argomento potrebbero cogliere eventuali casi di sottofatturazione delle prestazioni rese, nel caso in cui gli importi dichiarati siano inferiori ai valori minimi di riferimento, ma potrebbero presentare criticità a rilevare l’eventuale omissione della certificazione di prestazioni professionali.

Inoltre, si osserva che nel modello degli studi di settore relativi alle attività professionali dei Geometri (WK03U), degli Avvocati (WK04U), dei Commercialisti (WK05U), degli Architetti (WK18U), dell’Ingegneria integrata (VK23U), degli Agrotecnici (VK24U) e degli Agronomi (VK25U) sono state introdotte alcune nuove informazioni riguardanti il numero degli incarichi e la percentuale dei compensi derivanti da tali incarichi per i quali nell’anno 2012 sono stati percepiti solo acconti e/o saldi (cosiddetti “*pagamenti parziali*”).

L’utilizzo di tali informazioni è risultato, però, significativo soltanto nella stima dei compensi degli studi WK03U, WK04U e WK18U e riguarda, esclusivamente, le tipologie di attività valutate in base al tradizionale criterio di stima cosiddetto “*a prestazioni*”.

Si precisa inoltre che, ai fini della corretta compilazione della modulistica contenente le informazioni relative alle diverse tipologie di attività che possono essere svolte dal professionista, come già riportato nelle istruzioni dei relativi modelli, il contribuente deve indicare:

- nella prima colonna, 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;
- nella terza colonna, il numero dei soli incarichi per i quali nell’anno sono stati percepiti solo acconti e/o saldi (pagamenti parziali). In tale colonna, pertanto, *non* devono essere indicati gli incarichi, iniziati e conclusi nel periodo d’imposta, per i quali sono stati percepiti uno o più acconti ed un saldo finale nell’anno stesso.