

Normativa e prassi

Gli studi di settore per il 2008, tra nuovi indicatori e correttivi

18 Giugno 2009

Questi ultimi operano in modo automatico e agiscono secondo un meccanismo che può essere definito "a cascata"

Thumbnail
Image not found or type unknown

L'illustrazione delle principali novità introdotte in materia di studi di settore in vigore per l'annualità 2008. E' il contenuto della **circolare n. 29/E** del 18 giugno 2009, un documento con il quale l'agenzia delle Entrate si è soffermata, in particolare sulle modifiche normative introdotte con la "manovra d'estate" (DI 112/2008), sui nuovi indicatori di normalità economica e sulla revisione congiunturale degli studi di settore, disposta dal decreto legge 185/2008.

Analizziamo più in dettaglio i diversi punti della circolare.

I nuovi termini d'approvazione degli studi di settore

L'articolo 33, comma 1, del DI 112/2008, ha modificato sostanzialmente i termini precedentemente previsti per l'approvazione degli studi di settore. In particolare, la norma (disponendo l'eliminazione, nel comma 1 dell'articolo 1 del Dpr 195/1999, del periodo in cui veniva prevista la possibilità di applicare le disposizioni dei commi da 1 a 6 dell'articolo 10 della legge 146/1998 anche nel caso in cui "*gli studi di settore siano pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore*") ha di fatto reso possibile, a partire dal periodo d'imposta 2008, l'utilizzazione degli studi in sede di accertamento solamente se pubblicati prima della scadenza del periodo d'imposta cui si riferisce l'accertamento stesso.

La nuova disposizione ha anche previsto che la pubblicazione degli studi di settore nella Gazzetta Ufficiale deve avvenire, a partire dall'anno 2009, entro il 30 settembre del periodo d'imposta in cui è stabilita la loro entrata in vigore (per il solo periodo d'imposta 2008, il termine per la pubblicazione è stato fissato al 31 dicembre 2008).

Il rispetto dei nuovi termini stabiliti per l'approvazione degli studi diventa, pertanto, condizione necessaria per l'utilizzazione degli stessi nell'attività di accertamento, posta in essere con riferimento al periodo d'imposta relativo alla loro entrata in vigore e a quelli successivi.

Gli studi di settore e il "federalismo fiscale"

Il DI 112/2008 (all'articolo 83, commi 19 e 20) ha posto le basi per una futura elaborazione dei nuovi studi di settore su base regionale o locale. Tale processo di elaborazione dovrà avvenire, sulla base di quanto esplicitamente previsto dalla norma, entro il lasso di tempo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 31 dicembre 2013.

In attuazione di tale disposto normativo, e per l'individuazione delle concrete modalità applicative, è stato emanato lo scorso 19 maggio un decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 139 del 18 giugno 2009). In particolare, è previsto che l'elaborazione dei singoli studi di settore venga effettuata sulla base di "*criteri compatibili con la metodologia prevista dal comma 1 dell'articolo 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331*", tenendo conto delle differenze che si possono manifestare a livello territoriale in termini di prezzi e di tariffe nella prestazioni di servizi e nella cessione di beni, nonché in merito ai modelli organizzativi con cui viene svolta la specifica attività economica.

Il decreto citato, inoltre, prevede la partecipazione dei Comuni all'interno sia della Commissione degli esperti sia degli Osservatori regionali, al fine di garantire l'effettiva elaborazione degli studi di settore su base regionale o locale e, soprattutto, per individuare l'eventuale esistenza di specifiche condizioni di esercizio delle singole attività economiche a livello locale; condizioni che possono risultare rilevanti sia ai fini della revisione degli studi che della relativa applicazione in sede di accertamento.

Indicatori di normalità economica

Per il periodo d'imposta 2008, è stata sottoposta a revisione la seconda *tranche* di studi costruiti tenendo conto degli specifici indicatori di normalità economica, di cui al comma 2 dell'articolo 10-*bis*, legge 8 maggio 1998, n.146.

Tali nuovi indicatori, definiti con modalità particolarmente strutturate, basate su una approfondita analisi economica, contribuiscono a garantire un grado di precisione della stima dei ricavi o compensi di gran lunga superiore rispetto a quello fornito dagli indicatori approvati con il decreto del 20 marzo 2007.

Essendo definiti già in fase di elaborazione dei nuovi studi, essi formano parte integrante degli

studi medesimi e il contribuente dovrà, pertanto, confrontare i propri ricavi/compensi dichiarati con quelli risultanti dall'applicazione della tradizionale analisi della congruità e della nuova analisi di normalità economica.

In caso di incoerenza, rispetto agli indicatori, vengono determinati maggiori ricavi/compensi, i quali devono essere sommati sia al valore puntuale sia al valore minimo stimato dall'analisi di congruità dello studio di settore.

Per gli studi relativi alle attività professionali, con il decreto 23 dicembre 2008, sono stati approvati i seguenti indicatori: "*Rendimento orario*", "*Incidenza delle altre componenti negative sui compensi*", "*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*" e "*Rapporto ammortamenti sul valore storico dei beni strumentali mobili*".

Per gli studi relativi alle attività d'impresa, sempre con il citato decreto, sono stati, invece, approvati differenti indicatori che possono variare da studio a studio, in relazione alle specifiche particolarità che caratterizzano ognuno di essi.

In particolare, per la maggior parte di questi ultimi studi, sono stati individuati gli indicatori: "*Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore storico degli stessi*", "*Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore storico degli stessi*", "*Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria rispetto al valore storico degli stessi*", "*Durata delle scorte*", "*Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi*" e "*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*".

I nuovi indicatori di normalità economica utilizzati con riferimento alle attività d'impresa presentano due novità essenziali rispetto a quelli utilizzati per il periodo d'imposta 2007:

1) la suddivisione dell'indicatore relativo all'incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali mobili in tre distinti indicatori, al fine di tener conto della diversa entità e natura delle variabili di costo da cui questi possono essere costituiti (ammortamenti, canoni di locazione finanziaria e canoni di locazione non finanziaria)

2) l'introduzione di un nuovo indicatore di normalità sull'incidenza del costo del venduto e di produzione dei servizi sui ricavi, al fine di contrastare i fenomeni più marcati di manipolazione dei dati attinenti i costi variabili di produzione. Infatti, qualora venga dichiarato un valore negativo, o in alcuni casi nullo, dei costi variabili di produzione, il sistema permette di attribuire a tali costi un valore economicamente più plausibile, compatibilmente con gli altri dati riportati dal contribuente.

Revisione congiunturale degli studi di settore

Con l'articolo 8 del decreto legge 185/2008 è stata disposta una "revisione congiunturale" degli studi di settore, al fine di consentire le integrazioni necessarie per tener conto degli effetti che la crisi economica e dei mercati ha generato nel corso del periodo d'imposta 2008, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali.

In attuazione di tale disposizione, il decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 maggio 2009 ha introdotto quattro tipologie di correttivi, che sono stati altresì sottoposti, ai sensi del comma 7 dell'articolo 10, legge 146/1998, alla Commissione degli esperti, che, nella riunione del 2 aprile 2009, ha espresso parere favorevole sulla loro idoneità.

Le analisi effettuate per l'integrazione degli studi di settore hanno tenuto conto delle informazioni già presenti nella banca dati degli studi di settore, dei dati della contabilità nazionale, delle comunicazioni Iva 2008/2007, degli elementi acquisiti presso istituti ed enti specializzati nell'analisi economica e dei dati raccolti attraverso appositi questionari.

Sulla base di tali analisi, sono stati realizzati interventi idonei a produrre effetti non solo a livello dei diversi settori economici, ma anche con riferimento ai singoli modelli organizzativi, alle specifiche situazioni individuali e in relazione alla localizzazione territoriale.

In particolare, i quattro diversi tipi di intervento individuati rispondono all'esigenza di tenere in debita considerazione il sensibile incremento dei costi delle materie prime e del costo del carburante, della rigidità di alcuni fattori impiegati nel processo produttivo (personale impiegato, beni strumentali eccetera), della presenza di consistenze di magazzino tendenzialmente più alte a causa della contrazione delle vendite, e delle contrazioni dei margini e delle redditività registrati nelle diverse attività economiche.

Le quattro tipologie di correttivi definiti nel citato Dm riguardano:

1. correttivi relativi all'analisi della normalità economica
2. correttivi relativi al costo delle materie prime, al costo del carburante, al credito d'imposta per caro petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria
3. correttivi congiunturali di settore legati alla cosiddetta "riduzione dei margini di redditività "
4. correttivi congiunturali individuali collegati alla cosiddetta "contrazione dei ricavi".

Tutti i correttivi sopra indicati sono automatici, in quanto vengono applicati direttamente sulla base delle informazioni richieste ai singoli contribuenti negli appositi campi del quadro X, e agiscono secondo un meccanismo che può essere definito "a cascata" e che prevede l'applicazione prima dei correttivi di cui al punto 4 e, successivamente, dei correttivi di cui ai punti 1, 2 e 3.

Per accedere ai correttivi relativi all'analisi della normalità economica è necessario che il soggetto presenti una riduzione dei ricavi/compensi dichiarati per il periodo d'imposta 2008, rispetto a quelli relativi al periodo d'imposta 2007. Mentre, per l'applicazione dei correttivi di cui ai punti 2 e 3, il soggetto dovrà risultare non congruo alle risultanze dello studio di settore, nonostante le modifiche apportate nella stima dei ricavi/compensi dai correttivi sulla normalità economica.

L'applicazione dei correttivi congiunturali individuali, collegati alla "contrazione dei ricavi" (punto 4), è subordinata alla duplice condizione della non congruità ai risultati degli studi di settore e della contrazione dei ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità per il periodo d'imposta 2008 rispetto ai ricavi o compensi dichiarati storici di riferimento.

I ricavi o compensi storici di riferimento sono costituiti, per la maggior parte degli studi di settore, da quelli dichiarati ai fini della congruità per il periodo d'imposta 2007; per alcuni studi del comparto manifatture (tessile - abbigliamento - calzature, ceramica, occhialeria e oreficeria), dai ricavi dichiarati per il periodo d'imposta 2004; per lo studio relativo al commercio al dettaglio di abbigliamento (UM05U), infine, dalla media dei ricavi dichiarati per i periodi d'imposta 2005, 2006 e 2007.

Nella circolare, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che le risultanze degli studi che tengono conto dei correttivi di cui al decreto del 19 maggio 2009 trovano applicazione, ai fini dell'accertamento, per il solo periodo d'imposta 2008, poiché tali risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica relativa a tale periodo, e quindi non sono applicabili con riguardo ad annualità precedenti.

Resta comunque ferma la possibilità di utilizzare, anche per periodi d'imposta precedenti al 2008, le risultanze degli studi di settore approvati in evoluzione con decreti del ministro dell'Economia e delle Finanze 23 dicembre 2008 (studi *ante crisi*), ove ciò venga chiesto dal contribuente.

Da ultimo, occorre sottolineare che l'agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno rappresentare che l'introduzione dei correttivi "anticrisi" non configura una "*evoluzione*" degli studi di settore ma, stante il disposto normativo, una "*integrazione degli stessi*".

Pertanto, ai fini dell'adeguamento ai risultati degli studi, ricorre l'obbligo del versamento della maggiorazione del 3% della differenza tra i ricavi/compensi risultanti dall'applicazione degli studi di settore e i ricavi/compensi annotati nelle scritture contabili, qualora detta differenza sia superiore al 10% dei ricavi/compensi annotati (articolo 2, comma 2-*bis*, Dpr 195/1999).

Le principali novità della modulistica studi di settore 2009

All'interno della sezione "frontespizio" del modello studi di settore, relativa all'inizio e/o cessazione

dell'attività, è stato inserito un ulteriore codice ("codice 5") che individua la causa di esclusione dall'applicazione degli studi *"cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta, senza successivo inizio della stessa entro sei mesi dalla sua cessazione"*. Qualora si verifichi tale ipotesi, il contribuente dovrà sempre segnalare la causa di esclusione dagli studi di settore anche nel modello Unico 2009, indicando il "codice 2" nel primo rigo dei quadri RE, RF, RG. L'introduzione del nuovo codice consente ai soggetti interessati di presentare il modello studi di settore, così come previsto dall'articolo 1, comma 19, secondo periodo, della legge 296/2006, indicando anche il numero dei mesi di durata dell'attività nell'apposito campo posto nel frontespizio.

A decorrere dal periodo d'imposta 2008 è terminato il "regime transitorio" previsto dal decreto 11 febbraio 2008, che ha abolito l'obbligo dell'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini degli studi di settore, e la disciplina giuridica prevista per le imprese multiattività entra a pieno regime.

Pertanto, i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, dovranno compilare l'apposito prospetto delle "Imprese multiattività" del modello relativo all'attività prevalente esclusivamente qualora l'importo complessivo dei ricavi derivanti dalle attività non prevalenti sia superiore al 30% dell'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati. In tali casi (attività non prevalenti superiori al 30%), le risultanze dello studio di settore non potranno essere utilizzate direttamente ai fini dell'attività di accertamento ma esclusivamente ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie.

Risulta utile, infine, segnalare che, a seguito dell'introduzione della nuova disciplina dedicata ai cosiddetti "contribuenti minimi", la casella F30 del quadro F del modello studi di settore andrà compilata esclusivamente nel caso di "esenzione Iva".

Le novità di Gerico 2009

Tra le principali novità presenti nel *software* di applicazione Gerico 2009, si evidenzia la visualizzazione di ulteriori informazioni nella sezione "Risultati Congruità e Normalità", in ordine agli effetti dovuti ai nuovi correttivi "anticrisi".

In particolare, qualora ricorrano le condizioni per l'intervento dei correttivi che agiscono sull'analisi di normalità economica, il *software* indica, in corrispondenza della legenda recante il nome dell'indicatore di normalità interessato dalla correzione, la dicitura integrativa *"indicatore corretto per effetto crisi 2008"*.

Invece, in presenza dell'applicazione degli altri "correttivi crisi" (relativi al costo delle materie prime, al costo del carburante, congiunturali di settore e congiunturali individuali), viene specificamente visualizzato il contributo da essi apportato in termini di riduzione della stima dei

ricavi/compensi complessivi, sotto il titolo "*Applicazione dei correttivi riferiti alla crisi economica 2008*".

Parametri

L'Agenzia, nella circolare in commento, ha sottolineato che, a causa della particolare congiuntura economica in atto, la ricostruzione dei ricavi e compensi operata attraverso le risultanze dei parametri, istituiti dalla legge 549/1995, potrebbe risultare meno sostenibile rispetto al passato. Quindi, relativamente al solo periodo di imposta 2008, tali risultanze verranno utilizzate prevalentemente in fase di selezione dei soggetti. Pertanto, gli uffici nello svolgimento delle loro attività d'accertamento, dovranno verificare la sussistenza, oltre che della presenza di maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei parametri, anche di ulteriori elementi ad ausilio della determinazione della pretesa tributaria.

di

Federica De Martino

Elisabetta Pellegrini

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/studi-settore-2008-nuovi-indicatori-e-correttivi>