

Normativa e prassi

In G.U. i correttivi crisi 2015. Interessata anche la coerenza

18 Maggio 2016

Definito l'ultimo tassello necessario per la comunicazione dei dati rilevanti all'applicazione degli studi di settore, da utilizzare per la prossima dichiarazione dei redditi

Con il **decreto 12 maggio 2016**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 113 del 16 maggio, è stato posto l'ultimo tassello necessario per procedere alla comunicazione dei dati rilevanti all'applicazione degli studi di settore, da utilizzare per la prossima dichiarazione dei redditi.

Anche quest'anno, infatti, è stata approvata la revisione congiunturale speciale degli studi di settore relativi alle attività economiche nel settore delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio, al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati.

I correttivi crisi erano già stati analizzati dalla Commissione degli esperti nelle riunioni del 2 dicembre 2015 e del 31 marzo 2016, e interessano i 204 studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2015.

La revisione congiunturale speciale per gli studi di settore

L'articolo 8 del decreto legge 185/2008 ha previsto che, al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, gli studi di settore possano essere integrati tenendo anche conto dei dati della contabilità nazionale, degli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nella analisi economica, nonché delle segnalazioni degli Osservatori regionali per gli studi di settore.

Come avvenuto con gli analoghi decreti che si sono succeduti dal 2009, anche per il periodo d'imposta 2015 viene previsto che i ricavi e i compensi risultanti dall'applicazione degli studi di settore nonché la coerenza agli specifici indicatori di coerenza e normalità economica sono

determinati sulla base della nota tecnica e metodologica allegata al decreto. I contribuenti che dichiarano per il 2015, anche per adeguamento, ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello risultante dall'applicazione degli studi di settore integrati con i correttivi non sono assoggettabili ad accertamento sulla base degli studi.

Il programma informatico di ausilio all'applicazione degli studi, Gerico 2016, è già stato pubblicato e tiene conto dei correttivi crisi approvati con il decreto 12 maggio 2016, rilevanti in relazione al solo periodo d'imposta 2015.

Come già lo scorso anno, il decreto non ha previsto l'elaborazione di correttivi specifici al fine di adeguare i risultati derivanti dall'applicazione di determinati studi di settore rispetto agli effetti della crisi.

È bene evidenziare, comunque, che l'Agenzia delle Entrate, da ultimo con la circolare 30/2015, nel ricordare la centralità della fase del contraddittorio, ha più volte avuto modo di sottolineare che i risultati degli studi di settore evoluti potrebbero trovare applicazione per una eventuale rideterminazione, in contraddittorio con il contribuente, della pretesa tributaria relativa all'annualità utilizzata per elaborare i medesimi studi evoluti (e solo per quella), atteso che la base dati utilizzata per l'evoluzione si riferisce proprio a tale annualità. L'Agenzia ha però precisato che, in tal caso, non rilevano le modifiche apportate agli studi dai correttivi crisi, che sono applicabili al solo periodo d'imposta cui fa riferimento il relativo decreto di approvazione.

Le informazioni alla base dei correttivi

Nell'allegato al decreto viene descritta la metodologia utilizzata per la revisione congiunturale speciale degli studi di settore e i relativi interventi correttivi individuati al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati.

L'analisi alla base dell'individuazione dei correttivi si fonda sulla situazione economico-congiunturale che ha caratterizzato il 2015, definita non solo in base ai dati presenti nella banca dati degli studi di settore (proiettati al 2015 sulla base delle previsioni contenute nell'Analisi dei microsettori Prometeia, per tener conto dei trend economici dei singoli *cluster* anche in relazione al territorio), ma anche a seguito dell'esame di ulteriori fonti informative che hanno permesso di determinare il quadro macroeconomico, settoriale e territoriale, e cioè quelle fornite dall'Istat, dalla Banca d'Italia, da Prometeia, dal ministero dello Sviluppo economico, dall'Angaisa, così come delle valutazioni proposte dagli Osservatori regionali per gli studi di settore.

In tal modo, sono state apportate opportune modifiche sia all'analisi di normalità economica sia all'analisi di coerenza economica e, inoltre, sono stati introdotti specifici correttivi, da applicare ai risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, che tengono conto di alcune grandezze e

variabili economiche e delle relative relazioni, modificate a seguito della crisi economica verificatasi nel corso del 2015.

Si tratta, in particolar modo, delle contrazioni più significative dei margini e delle redditività, del minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, della riduzione dell'efficienza produttiva, delle riduzioni delle tariffe per le prestazioni professionali, degli andamenti congiunturali negativi intervenuti nell'ambito dei diversi settori, anche in relazione al territorio e, infine, della ritardata percezione dei compensi da parte degli esercenti attività di lavoro autonomo a fronte delle prestazioni rese.

Prima di essere pubblicati, gli interventi di revisione degli studi sono stati verificati tenendo conto dei dati relativi alle comunicazioni annuali Iva e alle dichiarazioni annuali Iva relativi all'anno 2015, presentate entro il mese di febbraio 2016, nonché delle informazioni di natura strutturale e contabile relative a un campione di circa 100mila soggetti, messe a disposizione dell'Amministrazione finanziaria da parte delle Organizzazioni di categoria.

I correttivi crisi per il 2015

La revisione congiunturale di quest'anno vede la novità dell'individuazione di alcuni interventi relativi all'analisi di coerenza, che si aggiungono a quelli relativi all'analisi di normalità economica nonché ai correttivi da applicare ai risultati degli studi di settore.

Preliminarmente, però, la nota metodologica della revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo di imposta 2015 descrive un apposito studio sull'analisi dell'efficienza produttiva per 193 studi di settore (sono esclusi i 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, anche se tra questi viene considerato, con riguardo ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, lo studio WK23U - Servizi di ingegneria integrata). Nell'ambito della revisione congiunturale speciale, i risultati dell'analisi dell'efficienza produttiva rilevano in fase di applicazione degli interventi previsti ai fini della normalità economica e del correttivo congiunturale individuale.

Il decreto prevede, quindi, interventi relativi all'analisi di normalità economica con riguardo agli studi interessati dall'indicatore Durata delle scorte.

Vengono poi individuati specifici correttivi congiunturali (rispettivamente di settore, territoriali e individuali) da applicare ai risultati degli studi di settore; tali correttivi sono applicati ai soggetti che presentano, nel periodo d'imposta 2015, ricavi o compensi ai fini della congruità inferiori al ricavo o al compenso puntuale di riferimento derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità e di normalità economica. Ciascuno dei correttivi congiunturali, applicati in sequenza, può comportare una riduzione dei ricavi o dei compensi stimati dallo studio di settore, riduzione che trova

applicazione sia al ricavo o al compenso puntuale che a quello minimo.

Da un punto applicativo, l'analisi della coerenza degli indicatori economici utilizza le soglie modificate sulla base dei nuovi correttivi congiunturali relativi all'analisi di coerenza individuati per ciascuno dei 204 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta. Inoltre, gli eventuali valori di riduzione dei ricavi e o dei compensi stimati, determinati sulla base dei correttivi congiunturali (di settore, territoriali e individuali) da applicare ai risultati degli studi di settore sono sottratti ai risultati derivanti dall'applicazione dell'analisi di congruità e dell'analisi di normalità economica (modificata sulla base dello specifico intervento correttivo), individuando, pertanto, in fase di applicazione, il ricavo o compenso puntuale di riferimento e quello minimo ammissibile in riferimento a ciascuno dei 204 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2015.

L'analisi dell'efficienza produttiva

Entrando nel dettaglio degli interventi correttivi, nell'ambito delle analisi predisposte per la revisione congiunturale speciale, è stato riscontrato che, per l'anno 2015, molte attività economiche soggette agli studi di settore sono state caratterizzate da una riduzione dell'efficienza produttiva, rispetto al quadriennio precedente, a seguito della riduzione dei ricavi o dei compensi e del minor grado di utilizzo dei fattori produttivi impiegati (il lavoro e il capitale), collegati alla situazione di crisi economica.

L'analisi dell'efficienza produttiva è stata effettuata analizzando le informazioni contenute nella banca dati degli studi di settore in relazione ai periodi d'imposta 2011-2014, mettendo in relazione il valore della produzione con gli input produttivi impiegati (in termini di valore dei beni strumentali e di numero di addetti).

Nell'ambito della revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2015, la misura del ciclo individuale impiegata in fase di applicazione degli interventi previsti ai fini della normalità economica e del correttivo congiunturale individuale è rappresentata dall'andamento dell'efficienza produttiva, calcolato con riferimento al periodo d'imposta 2015, rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (2012-2014).

L'efficienza produttiva è indicativa della capacità del soggetto economico di combinare gli input produttivi impiegati in maniera efficiente, nel senso di ottenere un valore della produzione il più vicino possibile a quello potenziale di efficienza; l'indicatore predisposto per misurare l'efficienza permette di considerare, contemporaneamente, il contributo alla produzione dei fattori produttivi (lavoro e capitale) impiegati e questo aspetto rileva tanto più quanto è alto il grado di sostituzione tra essi.

Interventi relativi all'analisi di normalità economica

Come per gli scorsi anni, gli interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardano il solo indicatore Durata delle scorte e si applicano ai soggetti che, con riferimento al periodo d'imposta 2015, presentano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- situazione di coerenza delle esistenze iniziali
- situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali (e cioè Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili, Incidenza dei costi per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria rispetto al valore degli stessi, Assenza del valore dei beni strumentali);
- riduzione dell'efficienza produttiva rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente;
- dichiarazione, per il biennio 2014-2015, dello stesso codice attività prevalente o applicazione dello stesso studio di settore, anche se evoluto nel 2015.

La metodologia approvata con il decreto prevede che, con riferimento all'indicatore Durata delle scorte, la soglia massima di normalità economica viene aumentata in modo da tener conto dell'incremento di rimanenze finali riconducibile alla crisi economica (merci e prodotti invenduti a seguito della contrazione delle vendite).

Per i soggetti che rimangono non normali anche dopo l'applicazione delle nuove soglie di normalità dell'indicatore Durata delle scorte, il maggior costo del venduto, che costituisce il parametro di riferimento per la determinazione dei maggiori ricavi da normalità economica, viene pertanto diminuito dell'incremento delle rimanenze finali riconducibile alle merci e ai prodotti invenduti a causa della crisi economica.

Interventi relativi all'analisi di coerenza

Per l'applicazione del nuovo correttivo, al fine della individuazione degli interventi relativi all'analisi di coerenza, sono stati selezionati tutti gli indicatori per i quali la determinazione dei valori di soglia di coerenza può essere influenzata dalla riduzione dei margini e della redditività, nonché dal minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, collegati alla situazione di crisi economica.

A tal fine, per gli studi di settore relativi alle attività d'impresa sono stati selezionati quindici indicatori (quelli relativi ai margini, alla redditività e all'utilizzo degli impianti), mentre, per gli studi relativi alle attività professionali sono stati selezionati, i cinque indicatori relativi ai margini e alla

redditività.

Per tutti gli indicatori è stato analizzato l'andamento congiunturale a livello di studio di settore ed è stata valutata l'eventuale esigenza di introdurre un correttivo congiunturale.

Tale correttivo è stato determinato analizzando le informazioni contenute nella banca dati degli studi di settore in relazione ai periodi d'imposta 2011-2015, con l'utilizzo di appositi modelli statistici atti a misurare la variabilità nel tempo (descritti nel decreto), che consentono di stimare l'effetto della situazione economica di ogni periodo d'imposta sugli indicatori di coerenza, mentre nella parte del modello con effetti fissi è stata utilizzata la variabile Valore dei beni strumentali, rappresentativa del livello di dotazione strumentale e delle economie di scala.

Correttivi congiunturali di settore

L'elaborazione dei correttivi congiunturali di settore è stata effettuata per tutti i 204 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2015; in particolare, sono state esaminate le riduzioni delle tariffe, per i 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, e la contrazione dei margini e della redditività, per gli altri 193 studi di settore.

Dalle analisi effettuate in fase di predisposizione della revisione, è emerso che molte attività economiche soggette agli studi di settore sono state caratterizzate nel 2015 da una riduzione dei margini economici e della redditività, rispetto all'anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore, a seguito di modifiche strutturali delle relazioni tra le variabili economiche.

Per i 193 studi di settore, il correttivo congiunturale di settore tiene conto della riduzione dei margini e della redditività e del minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, collegati alla situazione di crisi economica.

Tale correttivo è stato determinato analizzando le informazioni contenute nella banca dati degli studi di settore in relazione ai periodi d'imposta 2011-2015, con l'utilizzo di modelli statistici per misure ripetute nel tempo, individuando contestualmente, per singolo studio di settore, i coefficienti correttivi congiunturali settoriali, i coefficienti correttivi congiunturali territoriali e i coefficienti correttivi congiunturali individuali.

A seguito delle analisi effettuate, è stato possibile individuare coefficienti correttivi congiunturali settoriali a livello di *cluster*, attraverso il confronto tra i relativi effetti del periodo d'imposta 2015 rispetto a quelli dell'anno di costruzione dello specifico studio di settore.

L'applicazione dei correttivi congiunturali settoriali determina un valore di riduzione dei ricavi o dei compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il ricavo o il compenso

puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità per i coefficienti correttivi congiunturali di settore previsti per lo studio, ponderati con le probabilità di appartenenza ai singoli *cluster* (gruppi omogenei).

Analogo procedimento è stato adottato per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, per i quali il correttivo congiunturale di settore tiene conto della riduzione delle tariffe per le prestazioni professionali, correlata alla situazione di crisi economica.

Correttivi congiunturali territoriali

Per i 193 studi di settore, il correttivo congiunturale territoriale tiene conto della riduzione dei margini e della redditività e del minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari, collegati alla situazione di crisi economica specifica del territorio.

Anche tale correttivo è stato determinato con l'utilizzo di modelli statistici capaci di misurare la variabilità nel tempo: a seguito delle analisi effettuate, si è giunti, per ciascuno studio, all'individuazione di coefficienti correttivi congiunturali territoriali, per ciascuna area territoriale omogenea.

Per cogliere le differenze territoriali, sono stati utilizzati i modelli territoriali definiti nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore: per le attività economiche del settore del commercio, sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla Territorialità del commercio, che ha suddiviso il territorio nazionale in sette aree omogenee in termini di grado di modernizzazione del commercio, grado di copertura dei servizi di prossimità e caratteristiche socio-economiche del territorio.

Invece, per le attività economiche del comparto manifatturiero, dei servizi e delle attività professionali, sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla Territorialità generale, che ha suddiviso il territorio nazionale in cinque aree omogenee in termini di grado di benessere, livello di qualificazione professionale e struttura economica.

L'applicazione dei correttivi congiunturali territoriali determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il ricavo o compenso puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità per i coefficienti correttivi congiunturali territoriali previsti per lo studio, ponderati con le quote di appartenenza alle aree territoriali omogenee.

Correttivi congiunturali individuali

I correttivi congiunturali individuali, infine, intervengono ad aggiornare il modello degli studi di

settore limitatamente ai soggetti che hanno presentato nel 2015 una situazione di crisi.

Tali correttivi, sempre basati su modelli per misure ripetute nel tempo, sono stati introdotti per tutti i 204 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2015, tenendo conto dei seguenti elementi:

- la contrazione dell'efficienza produttiva (per i 193 studi di settore)
- la ritardata percezione dei compensi a fronte delle prestazioni rese (per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi).

Il correttivo congiunturale individuale relativo ai 193 studi può essere applicato ai soggetti che, per il periodo d'imposta 2015, oltre alla non congruità, presentano una situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali e una riduzione dell'efficienza produttiva, nel periodo d'imposta 2015, rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (periodi d'imposta 2012-2014).

L'applicazione del correttivo congiunturale individuale determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati, da considerarsi in valore assoluto, calcolato moltiplicando il ricavo o compenso puntuale, derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità, per il coefficiente correttivo congiunturale individuale individuato per la specifica classe di riduzione dell'efficienza produttiva. Per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, il correttivo congiunturale individuale tiene invece conto della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, riconducibile alla situazione di crisi economica: l'applicazione del correttivo determina un valore di riduzione dei compensi stimati direttamente proporzionale alla percentuale dei compensi relativa a incarichi per cui nell'anno sono stati percepiti solo pagamenti parziali, quali acconti o saldi.

di

Rodolfo Caminiti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/gu-correttivi-crisi-2015-interessata-anche-coerenza>