

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Normativa e prassi

## Studi di settore, i decreti d'addio. L'ultima approvazione, per il 2016

30 Dicembre 2016

Ufficializzato anche il provvedimento relativo ai modelli territoriali impiegati per tener conto dell'influenza della localizzazione geografica sulla determinazione dei ricavi



Con la pubblicazione dei decreti ministeriali 22/12/2016 nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29/12/2016 (supplementi straordinari da 14 a 17), va in scena l'ultima revisione degli studi di settore. Sono stati infatti approvati 57 studi che trovano applicazione, ai fini dell'accertamento, con riguardo al 2016 e che realizzano l'ultimo aggiornamento degli studi prima della loro sostituzione con gli indicatori di *compliance* introdotti dal decreto fiscale collegato alla legge di stabilità (DI 193/2016).

### I nuovi studi di settore

Con i decreti di fine anno si è provveduto alla revisione di 68 studi di settore, quelli la cui revisione è stata programmata con il **provvedimento 26 febbraio 2016** del direttore dell'Agenzia delle Entrate, accorpandone alcuni in un unico studio e interessando complessivamente oltre 300 codici attività dei vari comparti economici.

In particolar modo, i decreti recepiscono quanto esaminato e approvato lo scorso 7 dicembre dalla Commissione degli esperti prevista dall'articolo 10, comma 7, della legge 146/1998, chiamata a esprimere un parere in merito alla idoneità degli studi stessi a rappresentare la realtà cui si riferiscono (vedi "**Studi di settore. Gli esperti approvano gli aggiustamenti**").

Si tratta di 18 studi afferenti le **attività del commercio**, 20 per il **comparto manifatturiero**, 7 relativi alle **attività professionali** e 12 per l'**area dei servizi**. La Commissione ha espresso parere positivo all'unanimità per i primi due comparti, mentre per gli studi relativi ai servizi e ai

professionisti si è registrata l'astensione di alcuni componenti; al riguardo, alcuni rappresentanti delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali hanno avuto modo di evidenziare alcune problematiche in merito alla elaborazione degli studi, ritenute tali da non permettere di esprimere una valutazione completamente positiva, ma consentendone comunque l'approvazione.

Le revisioni sono tutte rispettose del termine triennale massimo previsto dall'articolo 10-*bis* della legge 146/1998: si tratta, infatti, di studi di settore la cui ultima revisione risale al 2013, eccezion fatta che per lo studio YK01U, relativo alle attività degli studi notarili, la cui precedente versione (WK01U) risale al 2014.

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate sono già state pubblicate le **bozze** della modulistica dei nuovi studi di settore nonché di quelli approvati negli ultimi due anni, che trovano applicazione per il periodo d'imposta 2016.

Come in passato, ai singoli decreti di approvazione sono allegate le Note tecniche e metodologiche per ciascuno studio, riportanti le modalità di calcolo relative all'analisi discriminante, con l'indicazione delle variabili risultate significative nell'analisi e le distinzioni per ogni singolo *cluster* di operatori individuate nell'elaborazione dello studio, dopo che, appunto, è stata effettuata una segmentazione del settore in gruppi di imprese strutturalmente omogenee.

In sede di applicazione del singolo studio di settore, il calcolo dei ricavi/compensi presunti avviene, infatti, in base alla tabella dei coefficienti delle funzioni di ricavo/compenso contenute nei sub allegati delle Note tecniche e metodologiche. In presenza di attività di vendita di beni soggetti ad aggio e/o ricavo fisso, inoltre, alcune variabili utilizzate nell'analisi della congruità relative ai quadri del personale e degli elementi contabili, annotate nel modello in maniera indistinta, vengono neutralizzate per tener conto della componente relativa a tale attività secondo le modalità riportate sempre in allegato ai decreti di approvazione degli studi.

Sulla base dello studio di settore sono, quindi, determinati presuntivamente i ricavi/compensi. Per ciascun contribuente viene calcolato, per ogni gruppo omogeneo, il "ricavo puntuale di *cluster*" come somma dei prodotti fra le variabili individuate ai fini della definizione della funzione di ricavo e i relativi coefficienti. Per tener conto della variabilità legata alla stima del ricavo/compenso puntuale del singolo contribuente, viene calcolato, per ogni gruppo omogeneo, il "ricavo/compenso minimo di *cluster*". Per ciascuno studio, infatti, è previsto un "intervallo di confidenza", che rappresenta un margine negativo di oscillazione, che tiene conto dell'inevitabile approssimazione della stima: come chiarito dalla **circolare n. 5/2008**, i contribuenti che si collocano "naturalmente" all'interno dell'intervallo di confidenza devono considerarsi

generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore, in quanto si ritiene che i valori rientranti all'interno del predetto "intervallo" abbiano un'elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso fondatamente attribuibile a un soggetto esercente un'attività avente le caratteristiche previste dallo studio di settore.

La media ponderata con le relative probabilità di appartenenza dei "ricavi puntuali di *cluster*", definiti per il contribuente in relazione a ciascun gruppo omogeneo, costituisce il "ricavo/compenso puntuale" del contribuente, mentre la media ponderata con le relative probabilità di appartenenza dei "ricavi minimi di *cluster*", definiti per il contribuente in relazione a ciascun gruppo omogeneo, costituisce il "ricavo/compenso minimo" del contribuente.

Al ricavo/compenso puntuale e al ricavo/compenso minimo stimati con l'analisi della congruità vengono, quindi, aggiunti gli eventuali maggiori ricavi derivanti dall'applicazione dell'analisi della normalità economica, mirata a individuare la correttezza dei dati dichiarati e realizzata mediante specifici indicatori, che potrebbero determinare un aumento dei ricavi stimati sulla base dei coefficienti delle funzioni di ricavo/compenso nonché dei correttivi territoriali.

### **Elaborazione degli studi di settore su base regionale o comunale**

Il comma 19 dell'articolo 83 del DI 112/2008, ha previsto che, in funzione dell'attuazione del federalismo fiscale, dal 1° gennaio 2009 gli studi di settore venissero elaborati anche su base regionale o comunale, sempre che ciò fosse compatibile con la metodologia di elaborazione per campioni significativi prevista dal primo comma, secondo periodo, dell'articolo 62-*bis* del DI 331/1993.

In una prima fase di attuazione della disposizione, sono stati predisposti specifici studi (per il settore delle costruzioni e, quindi, per il commercio al dettaglio di abbigliamento), elaborati su base regionale, la cui applicazione venne effettuata sulla base della regione nella quale era stata effettuata la maggior parte della produzione.

Dal 2011, è stata utilizzata una diversa metodologia di determinazione della funzione, che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese e che, per quanto riguarda le evoluzioni appena approvate, trova applicazione con riguardo ai nuovi studi YM05U (Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature, pelletterie e accessori) e YG44U (Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere): 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, è stata utilizzata la metodologia relativa ai *modelli lineari misti* (Lmm), che costituiscono un'estensione della *regressione lineare multipla* (Lm), solitamente utilizzata per l'elaborazione degli studi. 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. L'Agenzia delle Entrate ha avuto più volte modo di chiarire, da ultimo con la **circolare n. 24/2016**, che in tal modo è possibile tener conto, con un'unica funzione di ricavo, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali congiuntamente alle diverse caratteristiche strutturali e organizzative definite dalla *cluster analysis*.

### **Territorialità**

Tra i decreti appena pubblicati è presente anche quello relativo ad alcuni **modelli territoriali** ai quali si è fatto riferimento nell'elaborazione degli studi di nuova approvazione. Tali territorialità hanno come obiettivo la differenziazione del territorio nazionale sulla base di specifici indicatori per comune, provincia, regione e area territoriale, al fine di tener conto dell'influenza della localizzazione territoriale sulla determinazione dei ricavi.

Si tratta in particolare dell'aggiornamento di cinque modelli territoriali:

- territorialità del livello dei canoni di affitto dei locali commerciali
- territorialità del livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale Irpef
- territorialità del livello delle retribuzioni
- territorialità del livello delle quotazioni immobiliari
- territorialità del livello dei canoni di locazione degli immobili.

### **Ulteriori novità**

L'articolo 5 del decreto ministeriale 11 febbraio 2008 prevede che i risultati derivanti dall'applicazione degli studi non possano essere utilizzati nella fase di accertamento nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il "regime dei minimi" (articolo 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007).

Per le stesse finalità e, quindi, allo scopo di escludere la possibilità di accertamento su soggetti che, per effetto del passaggio dal regime di cassa a quello di competenza, indicano per la relativa annualità di imposta dati contabili che permettono di ottenere in maniera immediata risultati attendibili in esito all'applicazione degli studi, l'intervento ministeriale di questi giorni ha modificato il decreto del 2008, estendendo la non utilizzabilità in fase accertativa dei risultati degli studi di settore anche per i soggetti esercenti attività d'impresa per i quali cessa di avere applicazione il nuovo regime forfetario agevolato previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della

legge 190/2014.

Un ulteriore intervento riguarda la correzione di un mero refuso all'interno della Nota tecnica e metodologica dello studio WM08U (Commercio al dettaglio di giochi, giocattoli, articoli sportivi) approvata con decreto ministeriale del 29 dicembre 2014, nella quale è indicata la territorialità provinciale invece che quella comunale, effettivamente rilevante in sede di elaborazione e di applicazione dello studio di settore.

### **I prossimi passi prima del saluto definitivo**

Nella riunione del 7 dicembre scorso, la Commissione degli esperti ha espresso parere positivo anche in merito alla metodologia di costruzione e di applicazione dei correttivi crisi al periodo d'imposta 2016, secondo le stesse linee di intervento già previste per l'anno passato, con la precisazione di verificare, a valle dell'elaborazione dei relativi coefficienti e dell'analisi degli esempi pervenuti dalle Organizzazioni, la validità degli stessi in una successiva riunione deliberativa, cui seguirà, come ogni anno, un corrispondente decreto ministeriale di approvazione. Allo stesso modo, si può prevedere che, tenuto conto di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 1-*bis*, del Dpr 195/1999, nella prossima primavera, come ogni anno, vengano apportate agli studi di settore alcune modifiche necessarie per tener conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, o per aggiornare o istituire gli indicatori coerenza.

Nei prossimi mesi, infine, l'Agenzia provvederà a disporre, con riguardo al periodo di imposta 2016, le regole per l'accesso al regime premiale previsto dall'**articolo 10** del DI 201/2011.

### **L'ingresso dei nuovi indicatori di *compliance***

Diversamente da quanto avvenuto negli anni precedenti, invece, nella riunione del 7 dicembre la Commissione degli esperti non si è espressa in merito alle revisioni degli studi di settore per il prossimo anno che, in base al disposto dell'articolo 10-*bis* della legge 146/1998, andrebbero programmate entro il mese di febbraio con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. L'articolo 7-*bis* del DI 193/2016 ha infatti disposto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze siano individuati indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche consistenti nell'esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti, allo scopo di promuovere l'adempimento degli obblighi tributari e il rafforzamento della collaborazione tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti.

Con l'introduzione del nuovo strumento di *compliance* è stata anche disposta la contestuale cessazione degli effetti, al fine dell'accertamento dei tributi, delle disposizioni relative agli studi di settore e ai parametri, facendo calare in tal modo il sipario su due istituti protagonisti, per oltre

vent'anni, dell'ordinamento tributario nazionale.

di

**Rodolfo Caminiti**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/studi-settore-decreti-daddio-lultima-approvazione-2016>