

Studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2011 - I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate contenuti nella circolare n. 30 dell'11 luglio 2012

L'Agenzia delle entrate fornisce numerosi chiarimenti in merito alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **studi di settore per il periodo di imposta 2011**.

Con estremo ritardo, l'Agenzia delle entrate ha fornito, con la circolare dell'11 luglio 2012, n. 30/E, numerosi chiarimenti in merito alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **studi di settore per il periodo di imposta 2011**, richiamando alcune delle principali novità che hanno interessato gli studi di settore, in particolare:

- il loro diverso utilizzo ai fini dell'accertamento;
- i nuovi indicatori di coerenza e normalità;
- le modifiche apportate alle analisi della territorialità;
- le nuove maggiori sanzioni in caso di omessa o incompleta presentazione del modello;
- l'applicazione dei correttivi di crisi;
- le indicazioni su alcuni nuovi studi revisionati fornite su osservazioni formulate dalla Confartigianato in sede di revisione;
- le novità relative alla modulistica.

NOVITA' NORMATIVE: L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO "PURO"

La circolare n. 30/2012 affronta alcune novità normative che hanno interessato la disciplina relativa all'applicazione degli studi di settore ai fini dell'azione di accertamento da parte degli Uffici. Novità, che peraltro, hanno subito continue modifiche a cura dei diversi decreti legge che si sono succeduti nel corso del biennio 2011/2012.

Il decreto legge n. 98/2011, articolo 23, comma 28, lett. c) aveva previsto la possibilità di procedere all'accertamento induttivo, ai sensi del secondo comma dell'articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973,

- in caso di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore,
- nonché nell'ipotesi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

Tuttavia tale previsione non si applicava ai contribuenti nei cui confronti non sussistevano le condizioni per l'irrogazione delle sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista all'articolo 1, comma 2-bis, del D.lgs. n. 471/1997.

La possibilità quindi di utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo "puro" operava solo a condizione che le irregolarità compiute dal contribuente fossero tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni, introdotte con la legge finanziaria 2007, consistenti nella maggiorazione delle sanzioni minime e massime purché il maggiore reddito di impresa o professionale accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, fosse stato superiore al 10 per cento del reddito di impresa o di lavoro autonomo dichiarato. Come era stato chiarito dall'Agenzia delle entrate, non era necessario che fosse intervenuta l'effettiva irrogazione delle sanzioni ma era sufficiente che fossero verificati i presupposti oggettivi posti a base della norma sanzionatoria: ciò comportava che il contribuente fosse effettivamente soggetto all'applicazione degli studi di settore, non risultando applicabile la disposizione in argomento agli operatori economici esclusi dagli stessi anche se eventualmente obbligati alla sola presentazione del modello.

L'articolo 8, commi 4 e 5, del Decreto Legge n. 16/2012 ha modificato la previsione contenuta nella lettera d-ter, del comma 2, dell'articolo 39, con la quale è esperibile l'accertamento del reddito di impresa o di lavoro autonomo sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

La nuova lettera d-ter dispone che si applica l'accertamento induttivo "puro" come sopra descritto in caso di:

- omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,
- di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti,
- **infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque, ad euro 50.000, tra ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.**

Nella circolare n. 30/E viene precisato che:

- la previsione normativa, contenuta nella nuova lett. d-ter si applica con riferimento agli **accertamenti notificati** a partire dalla data di entrata in vigore del medesimo articolo 8, D.L. 16/2012 ossia dal **2 marzo 2012**;
- la precedente versione, contenuta nella previgente lett. d-ter, introdotta dal D.L. 98/2011, si applica agli **accertamenti già notificati** prima della data del **2 marzo 2012**.

In relazione alla previgente lett. d-ter, introdotta dall'art. 23, comma 28, lett. c) del D.L. n. 98/2011, la circolare n. 8/2012 ha puntualizzato che tale norma, riferendosi alla potestà accertativa degli Uffici, ha natura **procedimentale** e, pertanto esplica effetti con riguardo a tutti i periodi di imposta accertabili alla data di effettuazione del controllo cui risulta tecnicamente applicabile la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997. Tuttavia l'Agenzia delle entrate in virtù dei principi di trasparenza e di collaborazione cui dovrebbero essere improntati i rapporti tra Amministrazione e contribuenti ha invitato i propri Uffici ad applicare **"ordinariamente" gli accertamenti induttivi puri soltanto a partire dal controllo delle dichiarazioni relative al periodo di imposta 2010.**

Pertanto, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 30/E, conclude che gli Uffici possono:

- ai sensi del disposto dell'articolo 8, comma 5 del D.L. 16/2012, **emettere** gli accertamenti, fondati sulla base della lett. d-ter, sostituita dal medesimo art. 8, comma 4, D.L. 16/2012, **dalla data del 2 marzo 2012,**
- utilizzare **"ordinariamente"** la facoltà di **eseguire gli accertamenti induttivi "puri"** a partire dal controllo delle dichiarazioni **relative al periodo di imposta 2010**, in ossequio alle direttive ricevute con la circolare n. 8/E del 2012.

1. Le annualità precedenti il 2010

Per le annualità precedenti il 2010, prosegue l'Agenzia delle entrate, *"laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisasse l'interesse, con ricostruzioni di tipo analitico o analitico presuntivo **evitando, in tali casi, per le ragioni sopra esposte, il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo "puro".***

Inoltre viene evidenziato nella circolare 30/E che **l'accertamento induttivo "puro" non trova applicazione nel caso in cui il contribuente:**

- **spontaneamente,**
- **a seguito di eventuale invito,**

comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

A tal fine, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza, la predetta comunicazione potrà essere effettuata presentando una **dichiarazione integrativa** entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322 del 1998.

2. Le annualità a partire dal 2010 e successive

La circolare n. 30/E del 2012 evidenzia che, anche per le annualità a partire da quella del 2010 e per quelle successive, per le quali sia possibile emettere avvisi di accertamento "puro" in base alla previsione di cui alla **lett. d-ter), nuova formulazione** (articolo 8, comma 4, D.L. 16/2012), **detta previsione normativa non trova applicazione laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito, comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.**

Anche in tale caso, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza, la predetta comunicazione potrà essere effettuata presentando una **dichiarazione integrativa** entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322 del 1998.

Nella circolare n. 30/E sono formulate delle ipotesi da cui derivano indicazioni di comportamento per gli Uffici:

Ipotesi 1

Il contribuente non presenta il modello studi di settore nei termini ordinari e prima dell'inizio di controlli fiscali (accessi, ispezioni, verifiche, inviti di cui all'art. 32, comma 1, del D.P.R. 600/73, accertamenti) presenta dichiarazione integrativa entro i termini di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (articolo 2 comma 8 del D.P.R. n. 322 del 1998). In tale caso, se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, le sanzioni sono ravvedibili secondo le regole generali previste dall'articolo 13 del DLgs. n. 472 del 1997 (come chiarito con la circolare n. 8/E del 2012).

Ipotesi 2

Il contribuente non presenta il modello studi di settore nei termini ordinari, ma solo dopo l'inizio di controlli fiscali (accessi, ispezioni, verifiche, inviti di cui all'art. 32, comma 1, del D.P.R. 600/73, accertamenti). In tal caso:

- le sanzioni non sono ravvedibili (come previsto dall'articolo 13 del DLgs n. 472 del 1997);
- l'Ufficio può procedere ad accertamento induttivo "puro" ai sensi dell'articolo 39 secondo comma del D.P.R. n. 600 del 1973, come modificato dal decreto legge n. 98 del 2011 e dal D.L. n. 16 del 2012, poiché al momento dell'attivazione dei controlli il contribuente non ha presentato il modello.

Tuttavia nella circolare n. 30/E viene evidenziato che: **"Nel merito, si precisa che l'inciso riportato nella circolare n. 8/E del 2012 (già citato in precedenza e che, per maggior chiarezza, si riporta di seguito) è applicabile anche in relazione alla nuova normativa in commento, laddove il contribuente adempia agli**

obblighi dichiarativi dopo che i controlli sono già iniziati:“....., laddove il contribuente spontaneamente o a seguito di eventuale invito comunichi correttamente i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, gli uffici procederanno, qualora se ne ravvisi l'interesse, con ricostruzioni di tipo analitico o analitico presuntivo evitando, in tali casi il ricorso a metodi di accertamento del tipo induttivo “puro””.

GLI INDICATORI ECONOMICI DI COERENZA E NORMALITA'

1. Introduzione di nuovi indicatori di coerenza economica basati su anomalie nei dati dichiarati

Con il D.M. 26 aprile 2012 sono stati individuati dieci nuovi indicatori di coerenza economica finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta indicazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore. Tali indicatori hanno il compito di intercettare possibili anomalie di compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Gli indicatori approvati sono i seguenti:

Schema sintetico dei nuovi indicatori di coerenza			
a)	Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;	si applica alle imprese che indicano il valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.	In particolare, il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale è diverso da zero.
b)	Valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi;	si applica alle imprese che indicano nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore un valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi, risulta minore di zero.
c)	Valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi;	si applica alle imprese che indicano nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore un valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi, risulta minore di zero.
d)	Valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, risulta minore di zero.
e)	Valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso è maggiore al valore dei corrispondenti ricavi.

Schema sintetico dei nuovi indicatori di coerenza

f)	Valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso, superiore al valore dei corrispondenti ricavi.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso è maggiore al valore dei corrispondenti ricavi.
g)	Presenza anomala di costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, costi o ricavi relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso	In particolare il contribuente risulta incoerente quando, nel modello degli studi di settore, almeno una delle variabili relative alle attività ad aggio o ricavo fisso risulta essere maggiore di zero.
h)	Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria e non indicano spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, dei beni strumentali relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria è maggiore di zero e il relativo valore delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria è pari a zero.
i)	Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non indicano spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria è maggiore di zero e le spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria sono pari a zero.
j)	Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, la presenza di ammortamenti e non indicano un valore dei beni strumentali in proprietà.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, degli ammortamenti è maggiore di zero e il valore dei beni strumentali in proprietà è pari a zero.
k)	Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, la presenza di ammortamenti e non indicano un valore dei beni strumentali in proprietà.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, degli ammortamenti è maggiore di zero e il valore dei beni strumentali in proprietà è pari a zero.

Schema sintetico dei nuovi indicatori di coerenza			
l)	Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza delle relative spese;	si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore delle spese per contratti di locazione finanziaria e non indicano il relativo valore dei beni strumentali.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, delle spese per contratti di locazione finanziaria risulta maggiore di zero e il relativo valore dei beni strumentali risulta pari a zero.
m)	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 applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro e non indicano il numero e/o la percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione.	In particolare il contribuente risulta incoerente quando il valore, indicato nel modello degli studi di settore, degli utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro risulta maggiore di zero e il numero e/o la percentuale di lavoro prestato degli associati in partecipazione risultano pari a zero.

2. Indicatore “Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”

La circolare n. 30/E evidenzia che tra gli studi ricompresi nell'ambito di applicazione del primo dei nuovi indicatori di coerenza economica: **“Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”** - è presente lo studio VG75U, relativo all'installazione di impianti elettrici, idraulico-sanitari ed altri impianti.

Con riferimento al predetto studio la circolare segnala che, **l'attività economica di riferimento potrebbe essere interessata, in particolari circostanze, dalla presenza di giacenze ultrannuali, anche se in misura minore rispetto agli altri studi dell'“area edilizia”** (per i quali l'applicazione del suddetto indicatore risulta esclusa).

3. Introduzione del nuovo indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali

E' stato introdotto un nuovo Indicatore di Normalità Economica che si basa sul Valore dei beni strumentali. In particolare, **tale indicatore si applica in caso di incoerenza connessa con la presenza di beni strumentali tra i dati strutturali e la contestuale mancata dichiarazione di un corrispondente Valore dei Beni Strumentali nei dati contabili.**

L'applicazione del Nuovo Indicatore di Normalità Economica è prevista con riferimento a 145 studi di settore 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 riconducibili ai beni strumentali utilizzati per lo svolgimento delle attività.

Sinteticamente la condizione di non normalità può essere espressa come segue:

Presenza di Beni Strumentali tra i dati strutturali e mancata indicazione del corrispondente Valore dei Beni strumentali tra i dati contabili

Sono definiti soggetti non normali i contribuenti che hanno dichiarato informazioni riferite a uno o più beni strumentali nei quadri relativi ai dati strutturali e non hanno dichiarato il relativo Valore dei Beni Strumentali tra i dati contabili (rigo F29 campo 1 per le attività di impresa e rigo G14 campo 1 per le attività professionali).

4. Utilizzo delle risultanze degli indicatori di coerenza in fase di analisi del rischio e attività di controllo

Le risultanze del posizionamento degli indicatori di coerenza economica e di quelli di normalità economica, possono essere utilizzati dagli Uffici al fine di individuare le posizioni a maggior rischio di evasione (cfr. circolare 31/05/2012 n. 18/E).

Tali informazioni sono infatti considerate di rilevanza strategica nell'orientare le attività di controllo dei medesimi uffici, atteso che sono finalizzate a cogliere infedeli compilazioni dei modelli degli studi di settore.

L'Agenzia infatti osserva, tra l'altro, che la presenza di scostamenti rilevanti, rispetto alle soglie indicate dai relativi studi, per gli indicatori di coerenza economica correlati ai ricavi e compensi dichiarati potrebbe confermare la bontà della selezione effettuata e la possibilità che il soggetto interessato possa aver omesso di dichiarare componenti positivi di reddito.

REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE

1. Revisione congiunturale speciale

Il Decreto ministeriale 13 giugno 2012 ha introdotto i seguenti 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.**

Tali correttivi tengono conto del perdurare della crisi economica e rivedono i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore utilizzabili per il periodo di imposta 2011.

In particolare gli ultimi tre correttivi sono applicati ai soggetti che presentano, nel periodo di imposta 2011, ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al ricavo/compenso puntuale di riferimento scaturente dall'analisi di congruità e di normalità economica. Tale ultima analisi potrebbe essere a sua volta modificata a causa dell'applicazione dello specifico correttivo relativo all'indicatore di normalità economica "*durata delle scorte*".

2. I correttivi relativi all'analisi di normalità economica

Gli interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardano l'indicatore "*Durata delle scorte*" e si applicano ai soggetti che presentano, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- riduzione dei ricavi dichiarati ai fini della congruità nel periodo d'imposta 2011 rispetto a quelli del 2010;
- situazione di coerenza delle esistenze iniziali.

Con riferimento all'indicatore "*Durata delle scorte*", nella circolare viene precisato che 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 a causa della crisi**).

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 diminuito dell'incremento delle rimanenze finali riconducibile alla crisi economica.**

3. Correttivi specifici per la crisi

I correttivi specifici per la crisi riguardano i seguenti studi:

Indicatori specifici per la crisi	
studio di settore VK21U, studi odontoiatrici	Nelle funzioni di stima dei ricavi o compensi non si tiene conto, per il periodo d'imposta 2011, della parte di attività riferita a prestazioni rese nell'ambito del progetto di " Odontoiatria Sociale "
studio di settore VG72A Trasporto con taxi e noleggio di autovetture con conducente studio di settore VG72B Altri trasporti terrestri di passeggeri,	Correttivo connesso all'incremento dei prezzi dei carburanti. Tale correttivo determina un valore di riduzione dei ricavi stimati, calcolato come differenza tra il ricavo puntuale derivante dall'applicazione della sola analisi di congruità sui dati dichiarati, e il ricavo puntuale ricalcolato utilizzando, nell'applicazione delle funzioni di stima dei ricavi, la variabile " Costi per carburanti " a cui è stato applicato un indice deflattivo determinato effettuando una valutazione comparativa del relativo impatto sui conti economici del 2010 rispetto al 2009, anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore. Per quanto riguarda lo studio VG72A la variabile in questione è ripartita in Costi per benzina, gasolio, GPL e metano.
studio di settore VG68U Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco	Sono previsti tre correttivi specifici per la crisi che tengono conto: <ul style="list-style-type: none">• dell'incremento dei prezzi dei carburanti;• del credito d'imposta per caro petrolio;• del familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria.

In particolare ai tre correttivi sopra individuati per lo studio VG68U, è stato precisato quanto segue:

I correttivi specifici per la crisi per lo studio di settore VG68U	
Correttivo relativo all'incremento dei prezzi dei carburanti	<ul style="list-style-type: none"> • i “Costi per carburanti e lubrificanti” vengano riportati ai prezzi dell'anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello studio di settore, deflazionando i relativi 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, viene aggiunta la quota parte di incremento dei “Costi per carburanti e lubrificanti” che, dalle analisi effettuate in fase di predisposizione del correttivo, è risultata traslabile sui ricavi.
Correttivo relativo al credito d'imposta per caro petrolio	<ul style="list-style-type: none"> • la variabile “Costo per carburanti e lubrificanti” al netto dell’“Ammontare del credito d'imposta per caro petrolio”; • nel rigo X4 del modello studio di settore VG68U va indicato l'importo corrispondente a quello indicato nel Quadro RU - crediti di imposta a favore delle imprese – del Modello Unico 2012 relativo al “Caro petrolio” – sez. XII, rigo RU56 – ammontare del credito concesso nell'anno 2011.
Correttivo relativo al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria	<ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>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 maggiore importo 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”.</p>

L'applicazione dei suddetti correttivi 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 gli specifici interventi correttivi individuati per lo studio.

4. Correttivi congiunturali di settore

L'analisi per l'elaborazione dei correttivi congiunturali di settore per il periodo d'imposta 2011 ha rilevato che 164 studi di settore sono stati caratterizzati nel 2011 da una riduzione dei margini economici e della redditività a seguito di modifiche strutturali delle relazioni tra le variabili economiche.

Per tali studi di settore sono stati individuati specifici coefficienti correttivi congiunturali, calcolati per singolo modello organizzativo (cluster).

I valori di tali correttivi sono stati determinati sulla base dell'analisi, per gruppo omogeneo (cluster), dell'andamento dei conti economici e del valore dei beni strumentali mobili rispetto all'anno cui si riferiscono i dati presi a base per l'evoluzione dello specifico studio di settore, attraverso una valutazione comparativa dell'andamento dei ricavi/compensi dichiarati e stimati **in modo da cogliere la riduzione dei margini e della redditività e il minor grado di utilizzo degli impianti e dei macchinari.**

Per gli studi di settore UG69U e VM05U, costruiti su base regionale, i correttivi sono stati definiti per ciascun cluster regionale individuato.

L'applicazione di tali correttivi 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 congiunturali di settore previsti per lo studio, ponderati con le probabilità di appartenenza ai gruppi omogenei (cluster).

5. Correttivi congiunturali individuali

I correttivi congiunturali individuali adeguano la flessibilità del modello degli studi di settore **con specifico riferimento ai soggetti che hanno presentato nel 2011 una situazione di crisi.**

Tali correttivi sono stati previsti, per tutti i 206 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2011, esaminando i seguenti aspetti:

Con riferimento alle imprese, nonché allo studio UK23U, per la parte applicabile alle imprese, i correttivi congiunturali individuali possono essere applicati dai soggetti che presentano, per il periodo d'imposta 2011: **costi variabili inferiori ai costi variabili storici di riferimento, individuati, questi ultimi, come il maggior valore tra i costi variabili dei periodi d'imposta 2009 e 2010**

L'applicazione di questa tipologia di correttivo congiunturale individuale determina un valore di riduzione dei ricavi o compensi stimati calcolato moltiplicando il ricavo/compenso puntuale di riferimento, derivante dall'applicazione dell'analisi della congruità, per un coefficiente di ponderazione che tiene conto:

- **sia della contrazione dei costi variabili non colta dai correttivi congiunturali di settore,**
- **sia della rigidità del modello di stima degli studi di settore connessa alla riduzione dei costi variabili derivante da situazioni di crisi.**

La circolare 30/E tiene a precisare che **i risultati degli studi di settore, la cui evoluzione è stata approvata con i decreti ministeriali 28 dicembre 2011, non potranno essere utilizzati, in fase accertativa, per i periodi d'imposta precedenti al 2011**, in considerazione della circostanza che la base dati utilizzata per l'elaborazione degli studi evoluti per il periodo di imposta 2011 è riferita all'anno 2009.

Inoltre, richiamando quanto già chiarito nella precedente prassi sull'argomento, la circolare n. 30/E puntualizza che la possibilità di utilizzo retroattivo è esclusa anche per le risultanze che derivino dagli studi in parola e dai restanti studi, non in evoluzione per il 2011, integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 13 giugno 2012, in quanto tali risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica del 2011, non applicabili ad annualità precedenti (cfr articolo 1 del citato decreto ministeriale 13 giugno 2012).

6. Il quadro X del modello

Per l'applicazione dei correttivi di crisi è necessaria l'indicazione di alcuni dati specifici nel quadro X: tali dati consentono al software GERICO di rimodulare la stima dei ricavi o compensi sulla base dei correttivi stessi. A tal fine il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore prevede, nel quadro X, la richiesta delle informazioni che riguardano anni precedenti il 2011; in particolare:

- i ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2010 (per l'applicazione del correttivo relativo all'applicazione della normalità economica)
- e alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2009 e 2010.

La circolare n. 30/E ripropone quindi le indicazioni già fornite in circolari precedenti nei casi in cui il soggetto si trovi in una delle seguenti situazioni:

1	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);	ai fini della corretta applicazione dei "correttivi crisi", occorre effettuare il ragguglio dei ricavi/costi dichiarati in tale periodo rispetto all'anno, considerato convenzionalmente pari a 365 giorni.
2	modello degli studi di settore non presentato 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);	è necessario indicare negli appositi righi, presenti nel quadro X dei modelli studi di settore, i ricavi/costi dichiarati relativi ai periodi d'imposta interessati, eventualmente raggugliati ad anno.
3	non sono stati dichiarati 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 2011 un'attività di impresa 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 13 giugno 2012.

PRINCIPALI NOVITÀ MODULISTICA

1. Nuove misure delle sanzioni

Le istruzioni, parte generale, al modello studi di settore, ricordano le sanzioni applicabili in caso di omessa presentazione del modello stesso.

Nella circolare 30/E è richiamata l'attenzione sulla circostanza che (come precisato nelle circolari n. 41/E del 2011 e n. 8/E del 2012), le maggiori sanzioni previste nei casi di omessa presentazione del modello sono applicabili laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In caso di comportamenti infedeli ossia di dichiarazioni non corrette dei dati afferenti l'applicazione degli studi di settore, a decorrere dalle dichiarazioni presentate dal giorno 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto legge 98/2011), si applicano le sanzioni secondo lo schema sottostante:

Schema di sintesi delle nuove sanzioni	
In caso di omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.	Sanzione amministrativa in misura fissa pari a 2.065 euro (art. 8, co.1, D.Lgs. n. 471/1997). Tale sanzione non viene irrogata nel caso in cui il contribuente, anche su specifico invito da parte dell'agenzia delle entrate, provveda a presentare il modello studi di settore omesso.
In caso di: <ul style="list-style-type: none"> • omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore degli studi di settore; • accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore dal quale emerga un maggior reddito accertabile superiore al 10% di quello dichiarato. 	La misura della sanzione massima e minima, prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, è elevata del 50% ossia varia dal 150% al 300% (art. 1, comma 2-bis1 D.Lgs. 471/1997).
In caso di: <ul style="list-style-type: none"> • omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore; • cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti; • accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore dal quale emerga un maggior reddito accertabile superiore al 10% di quello dichiarato. 	La misura della sanzione massima e minima, prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, è elevata del 10% ossia varia dal 110% al 220% (art. 1, comma 2-bis, D.Lgs. n. 471/1997).
In caso di: <ul style="list-style-type: none"> • omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore degli studi di settore; • accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore dal quale emerga un maggior reddito accertabile non è superiore al 10% di quello dichiarato. 	La misura della sanzione massima e minima, prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, restano quelle ordinarie ossia dal 100% a 200% (art. 1, comma 2-bis, secondo periodo, D.Lgs. n. 471/1997).
In caso di: <ul style="list-style-type: none"> • presentazione del modello studi di settore oltre i termini per il ravvedimento ma prima dell'inizio dell'attività di controllo. 	La misura della sanzione massima e minima, prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, restano quelle ordinarie ossia dal 100% a 200% (art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997).
Se il modello viene presentato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, è possibile ravvedere la violazione.	versando in luogo della sanzione di 2.065 euro, la sanzione minima (258 euro), ridotta ad un ottavo (32 euro), ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 472 del 1997 (cd. ravvedimento operoso).

2. Le sanzioni ai fini Irap ed IVA

Nelle medesime istruzioni è inoltre precisato che ai fini dell'Irap **le maggiori sanzioni** non si applicano se il maggior imponibile Irap, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento dell'imponibile Irap dichiarato (articolo 32, commi 2-bis e 2-ter, del D.Lgs. n. 446 del 1997). Ai fini dell'Iva le maggiori sanzioni non si applicano se la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quella dichiarata (articolo 5, comma 4-bis e 4-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

3. Contribuenti ex "minimi"

Nella circolare n. 30/2012 sono state previste particolari modalità applicative nei confronti dei soggetti "ex minimi" (ai sensi dei commi da 96 a 117 dell'articolo 1, L. 244/2007) al fine di neutralizzare gli effetti distortivi sui risultati degli studi di settore, derivanti dal passaggio dal principio di "cassa" dei minimi a quello di competenza ordinariamente utilizzato dalle imprese a seconda che l'uscita dal regime sia intervenuta nel 2011, o nel 2010 o nel 2009.

a) Soggetti rientrati nel regime ordinario nel periodo di imposta 2011

Gli studi di settore non possono essere direttamente utilizzati ai fini dell'azione di accertamento per il solo periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 ma soltanto ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

b) Soggetti rientrati nel regime ordinario nel periodo di imposta 2010 o 2009

Nel nuovo Quadro V, del modello studi di settore, è prevista una apposita casella per indicare se il contribuente, in uno dei due periodi d'imposta precedenti al 2011, ha cessato di avvalersi del regime dei minimi. I soggetti che rientrano nella predetta condizione, oltre a barrare la relativa casella del quadro V, dovranno fare attenzione a fornire obbligatoriamente alcuni dati contabili, da indicare nei quadri F, G e X, senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime.

In particolare, nei quadri F, G e X:

- il **costo del venduto** da considerare per la stima dei ricavi dovrà coincidere con il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dei beni o servizi da cui originano i ricavi dichiarati dal contribuente. Tale costo dovrà essere indicato al netto dell'IVA esposta in fattura;
- il **valore delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali**, da indicare nel quadro F, dovrà essere determinato in relazione alle merci effettivamente giacenti nel magazzino, anche se i relativi costi, sulla base delle disposizioni previste dal regime dei "minimi", sono stati dedotti integralmente nel periodo di imposta di acquisto;
- i **valori delle quote di ammortamento** relativi ai beni di costo unitario superiore a 516,46 euro, strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, ovvero di lavoro autonomo, acquistati durante i periodi d'imposta in cui il contribuente si è avvalso del regime dei "minimi" vanno determinati sulla base dei criteri ordinariamente previsti dal TUIR e indicati nei quadri F o G del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Nelle istruzioni "parte generale" è riportato un esempio riguardante i beni strumentali:

- un contribuente ha acquistato nel 2009 (ultimo anno nel quale ha applicato il regime dei minimi) un bene strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa;
- le spese di acquisto sostenute, pari a 8.000 euro + IVA, sono state integralmente dedotte nel periodo d'imposta relativo all'anno di acquisto del bene stesso, sulla base delle disposizioni previste dal regime dei "minimi";
- con riferimento alla tipologia del bene strumentale acquistato, il coefficiente di ammortamento è pari al 25 per cento.

Tale contribuente, nel quadro F del presente modello, dovrà indicare:

- al rigo F20, l'importo di 2.000 euro, corrispondente alla terza quota di ammortamento relativa al bene strumentale (periodo di imposta 2011);
- al rigo F29, l'importo di 8.000 euro, relativo al valore al netto dell'IVA del bene stesso.

La differenza di valore tra i dati indicati nel quadro F o G del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e quelli indicati nel quadro RE, RF o RG del modello Unico 2012 comporta che gli importi di reddito da indicare nei modelli degli studi di settore e nei quadri reddituali di UNICO divergeranno.

Nella sezione della parte generale denominata - "Modalità di compilazione" delle istruzioni è stata pertanto introdotta un'avvertenza riguardante la specifica modalità di compilazione da parte dei contribuenti ex "minimi".

4. I soci amministratori

E' stata completata la revisione del Quadro A per tutti gli studi di settore con l'introduzione di due nuovi rigi:

	Numero	Percentuale di lavoro prestato
Soci amministratori		
Soci non amministratori		

in luogo dei precedenti "Soci con occupazione prevalente nell'impresa" e "Soci diversi da quelli di cui al rigo precedente".

Nel quadro A la stima viene effettuata in base alla percentuale di lavoro prestato in azienda.

E' stata uniformata, come precisato nella circolare in argomento, per tutti i soci amministratori, indipendentemente dalla modalità di relazione da loro intrattenuta con la società (collaborazione coordinata e continuativa, lavoro dipendente o prestazione a fattura) la metodologia di stima fondata sulle "teste", normalizzate in base alla percentuale di lavoro prestato, in luogo di quella fondata sulle spese sostenute per l'attività da essi esercitata.

La circolare ricorda che, come già chiarito in relazione ai periodi di imposta 2009 e 2010, rispettivamente al paragrafo 6.1 della circolare n. 34/E del 2010 e al paragrafo 5.1 della circolare n. 30/E del 2011, che "nel caso in cui il socio amministratore svolga anche altre attività, oltre a quella di amministratore, per le quali non sono corrisposti compensi sulla base di un rapporto contrattuale intrattenuto con la società, la percentuale di lavoro

prestato dal socio amministratore da indicare nel quadro A dovrà tenerne conto. In questa ultima ipotesi, l'apporto di lavoro prestato dal socio amministratore sarà valorizzato dal software GERICO esclusivamente sulla base della percentuale indicata nel quadro A. Ad esempio, se il socio amministratore svolge per il 60% l'attività di amministratore e per il 40% altra attività non retribuita la percentuale che si dovrà indicare è pari al 100%. [...].

Di conseguenza, coerentemente con le modifiche apportate al quadro A, introdotte al fine di consentire la nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori per la determinazione presuntiva dei ricavi basati sugli studi di settore, sono state effettuate alcune modifiche al quadro F – Elementi contabili relativi all'attività d'impresa, dei modelli relativi agli studi evoluti per il periodo d'imposta 2011.

Nel quadro F :

- è stata eliminata la sezione relativa ai "Soci amministratori" nel prospetto degli "Ulteriori elementi";
- è stato introdotto il campo interno 2 del rigo F16 (Spese per acquisti di servizi):

F16	Spese per acquisti di servizi	1	,00
	di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore (società ed enti soggetti all'Ires)	2	,00

e il campo interno 5 del rigo F19 (Spese per lavoro dipendente [...])

F19	Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa	1	,00
	di cui per prestazioni rese da professionisti esterni	2	,00
	di cui per personale di terzi distaccato presso l'impresa o con contratto di somministrazione di lavoro	3	,00
	di cui per collaboratori coordinati e continuativi	4	,00
	di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore (società di persone)	5	,00

con le informazioni di dettaglio "di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore", con distinto riferimento, rispettivamente, alle società e gli enti soggetti all'IRES ed alle società di persone.

La circolare n. 30/E evidenzia che, **ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, le variabili "Spese per acquisti di servizi" e "Spese per lavoro dipendente [...]" saranno utilizzate dal software GERICO al netto degli importi indicati nei suddetti campi interni.**

Le istruzioni al quadro F sono state, di conseguenza, modificate come segue:

- relativamente al rigo F16 è previsto che, nel campo 2, debba essere indicato l'ammontare delle spese per "compensi", corrisposti ai soci per l'attività di amministratore da parte di società ed enti soggetti all'IRES, comprensivo dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché dei rimborsi spese;
- in corrispondenza del rigo F19 è chiesto di indicare, nel campo 5, l'ammontare delle spese per "compensi" corrisposti ai soci per l'attività di amministratore da parte di società di persone, comprensivi dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché dei rimborsi spese, indipendentemente dalla tipologia di rapporto in essere.

Come già precisato nella circolare n. 34/E del 18 giugno 2010 e nella circolare n. 30/E del 28 giugno 2011, **l'importo da indicare nei campi citati deve essere riferito al solo compenso corrisposto ai soci per l'attività di amministratore.**

Ne deriva che, **nel caso in cui l'impresa corrisponda al socio amministratore compensi ad altro titolo**, ad esempio perché il socio svolge anche altre attività in base a un contratto di collaborazione coordinata e continuativa, detti compensi **non devono essere compresi nell'importo da indicare nel campo 2** del rigo F16, **ovvero nel campo 5** del rigo F19.

La circolare rammenta infine che gli importi indicati nel campo 5 del rigo F19, qualora derivino da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, devono essere indicati anche nel precedente campo 4 del medesimo rigo, secondo le modalità previste dalle relative istruzioni.

5. Spese sostenute di importo non superiore a 1.000 euro

L'articolo 7, comma 2, lettera s), del decreto legge n. 70 del 2011 ha previsto, per le imprese in contabilità semplificata (al comma 3 dell'art. 66 del TUIR – modalità di determinazione del reddito delle imprese in questione), che **"i costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, in deroga all'articolo 109, comma 2, lettera b), sono deducibili nell'esercizio nel quale è stato ricevuto il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l'importo del costo indicato nel documento di spesa non sia superiore a euro 1.000".**

Tale previsione potrebbe avere effetti in termini di stima dei ricavi sulla base degli studi di settore.

La situazione di sfasamento tra principio di "cassa" e principi ordinari potrebbe creare delle distorsioni nei risultati degli studi di settore applicati dalle persone fisiche esercenti attività d'impresa, in termini di congruità dei ricavi, di posizionamento rispetto agli indicatori di coerenza economica e di normalità economica.

Qualora il contribuente che esercita attività d'impresa deduca "per cassa" la spesa non superiore a euro 1.000, potrebbe risultare che:

- A. nel periodo di imposta nel quale è stato imputato integralmente il costo, la stima operata dallo studio potrebbe risultare falsata "in aumento";

B. nel periodo di imposta nel quale non è stata imputata nessuna parte del costo altrimenti imputabile “per competenza”, la stima operata dallo studio potrebbe risultare falsata “in diminuzione”.

Tanto premesso, l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 30/E, invita i propri Uffici a prestare particolare attenzione **nell’attività di controllo delle posizioni delle imprese in contabilità semplificata**, circa la possibilità che eventuali non congruità siano dovute alla citata possibilità di dedurre per cassa i costi non superiori a 1.000 euro, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d’imposta, in deroga all’articolo 109, comma 2, lettera b).

6. Nuovo quadro V e il prospetto imprese multiattività

Il Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 11 febbraio 2008 e successive modificazioni di cui in ultimo ad opera dei DD.MM marzo e dicembre 2011 prevede, con riferimento al periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011, 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 IAS;**
- **soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività contraddistinta dal:**
 - **codice 64.92.01 – “Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi”;**
 - **codice 66.19.40 – “Attività di Bancoposta”.**
- **soggetti esercenti attività di impresa che, nel precedente periodo di imposta, si sono avvalsi del regime “dei minimi” e hanno cessato di avvalersene nel periodo di imposta 2011;**
- **soggetti che esercitano in maniera prevalente l’attività di affitto di aziende.**

Per tali soggetti i risultati derivanti dall’applicazione degli studi di settore sono utilizzati **esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo** (artt. 2, comma 2, e 5, commi 1,2, 2-bis e 3; DM, 11 febbraio 2008).

Al riguardo l’Agenzia delle entrate segnala la presenza di un nuovo quadro, il **Quadro V**, nel quale, barrando la casella posta in corrispondenza dello specifico rigo, il contribuente può indicare se si trova in una delle seguenti condizioni:

- **esercizio dell’attività sotto forma di cooperativa a mutualità prevalente, ai sensi dell’articolo 2512 del codice civile;**
- **redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali di cui al regolamento CE n. 1606/2002;**
- **applicazione del regime dei “minimi” nel periodo d’imposta precedente.**

QUADRO V			
Ulteriori	V01	Cooperativa a mutualità prevalente	Barrare la casella
dati specifici	V02	Redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali	Barrare la casella
	V03	Applicazione del regime dei “minimi” nel periodo d’imposta precedente	Barrare la casella
	V04	Cessazione del regime dei “minimi” in uno dei due periodi precedenti	Barrare la casella

7. Prospetto “Imprese Multiattività”

Invece, i soggetti che esercitano in **maniera prevalente** l’attività di:

- **“Consorzio di garanzia collettiva fidi” – codice attività 64.92.01;**
- **“Bancoposta” – codice attività 66.19.40;**
- **“Affitto di aziende” - codice attività 68.20.02;**

dovranno fornire le informazioni necessarie ai fini del diverso utilizzo delle risultanze dello studio di settore, previsto dal decreto ministeriale 11 febbraio 2008, attraverso la semplice compilazione del frontespizio del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione dello studio relativo **all’attività prevalente** esercitata.

Imprese multiattività	1 Prevalente		Studio di settore (1)		Ricavi (1)		,00
	Studio di settore (2)	Ricavi (2)	Studio di settore (3)	Ricavi (3)	Studio di settore (4)	Ricavi (4)	
2 Secondarie							,00
3 Altre attività soggette a studi							,00
4 Altre attività non soggette a studi							,00
5 Aggi o ricavi fissi							,00

Nella circolare 30/E è colta l’occasione per ricordare che, come indicato nelle “Istruzioni Parte Generale” della modulistica approvata per il p.i. 2011 (cfr paragrafo 5.1.3 di detta circolare), il prospetto delle **“Imprese multiattività”** può essere compilato anche nel caso in cui i ricavi derivanti dalle attività non prevalenti **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 26 aprile 2012, 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.

8. Nuove informazioni relative all’attività di “compro-oro”

In relazione ad alcuni studi di settore, interessati dal fenomeno “**compro Oro**”, i modelli richiedono alcune informazioni ai soggetti economici che, pur non rientrando nel regime autorizzatorio riservato agli operatori professionali in oro dalla legge n. 7 del 2000, acquistano da privati oggetti usati di oreficeria o di gioielleria d'oro da rivendere, anche previa riparazione, o in condizione di rottame o rifiuto.

Gli studi di settore per i quali l'Agenzia delle entrate ritiene utile richiedere tali nuove informazioni sono i seguenti:

- VM15A – Commercio al dettaglio e riparazione di orologi e gioielli;
- UM31U – Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria;
- VD33U – Produzione e lavorazione di oggetti di gioielleria e oreficeria;
- UM82U – Commercio all'ingrosso di metalli;
- UD30U – Riciclaggio;
- TM87U – Commercio al dettaglio di altri prodotti;
- TM88U – Commercio all'ingrosso di altri prodotti.

L'Agenzia precisa che tali integrazioni, generalmente richieste all'interno dei quadri Z “DATI COMPLEMENTARI”, non avranno impatti sulla stima effettuata dagli studi sopra indicati ma potranno eventualmente essere utilizzate in fase di evoluzione dei medesimi.

VARIE

1. Comunicazioni di anomalia 2012

Analogamente a quanto effettuato negli anni dal 2007 al 2011, anche per il 2012 l'Agenzia delle entrate ha svolto l'attività di invio di comunicazioni relative a particolari anomalie che, seppur in presenza di “congruità” agli studi di settore, risultano probabilmente originate dalla omessa o non corretta indicazione di dati per l'applicazione degli studi, ovvero dal comportamento di soggetti che, seppur tenuti, non hanno presentato il modello dei dati rilevanti per gli studi di settore. Anche per quest'anno le comunicazioni sono state inviate sia direttamente ai contribuenti, tramite raccomandata, sia ai relativi intermediari, utilizzando il canale Entratel (si ricorda che i fac-simile delle comunicazioni, in versione bozza, sono pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione relativa agli studi di settore).

In particolare, sono state inviate circa 136.000 comunicazioni direttamente ai contribuenti e circa 55.000 segnalazioni a circa 27.000 intermediari.

Per entrambe le tipologie d'invio, 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 2008, 2009, 2010, possono essere raggruppate nelle seguenti quattro macrocategorie:

- incoerenze di 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 modello di dichiarazione, allo scopo di scoraggiare la reiterazione di eventuali comportamenti non corretti.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate 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.

In merito sono richiamate, in relazione alle comunicazioni inviate nel 2010, le indicazioni già fornite con la circolare 18/E del 31 maggio 2012.

Infine, è segnalato che è disponibile sul 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.

2. Segnalazione delle cause di non congruità

Analogamente a quanto realizzato l'anno scorso, anche per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2011 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, anche tenendo conto dei correttivi per la crisi.

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.

GLI STUDI REVISIONATI NEL 2011

Nell'allegato alla circolare n. 30/E, l'Agenzia delle entrate segnala alcune particolarità che caratterizzano le attività imprenditoriali ricompresi in diversi studi revisionati nel 2011, accogliendo alcune osservazioni effettuate dalla Confederazione.

Manifatture	
VD09A Fabbricazione di mobili, poltrone e divani, porte e finestre in legno e VD09B - Lavorazione del legno	- Vi sono circostanze, che possono eventualmente influenzare negativamente i risultati economici raggiunti dalle imprese del settore che operano: <ul style="list-style-type: none"> • nel mobile e arredo, • nelle porte e finestre. Tali circostanze sono un elevato valore delle rimanenze finali, a causa della pratica ricorrente di detenere rimanenze per beni in esposizione che potrebbero avere un valore "effettivo" di mercato inferiore rispetto a quello contabile. In particolare, parte dei beni esposti potrebbero restare invenduti per molto tempo e, in caso di vendita, essere ceduti a prezzi più contenuti rispetto a quelli praticati ordinariamente per beni non in esposizione
VD20U Fabbricazione e lavorazione di prodotti in metallo VD32U Fabbricazione macchine e apparecchi meccanici	- L'Agenzia segnala alcune criticità, legate all'andamento economico del settore della meccanica, che possono influenzare negativamente i risultati conseguiti dai diversi operatori economici, anche ai fini di dell'applicazione degli studi di settore. <ol style="list-style-type: none"> 1. Prezzi delle materie prime il settore è caratterizzato da forti oscillazioni dei prezzi delle materie prime che possono registrarsi tra il momento dell'elaborazione dei preventivi ed il momento di realizzazione della commessa. <ol style="list-style-type: none"> 2. Beni strumentali Le imprese del settore possono presentare un potenziale produttivo non sempre interamente utilizzato. Infatti, alcuni beni strumentali vengono acquistati dalle imprese nel corso degli anni, in modo da poter garantire un portafoglio di lavorazioni diversificato; gli stessi beni, però, potrebbero essere utilizzati solo occasionalmente per assolvere alle specifiche commesse. Al fine di dare una corretta soluzione a tale problematica, l'analisi effettuata ha condotto ad individuare l'effettivo contributo dei beni strumentali alla realizzazione dei ricavi: in fase di elaborazione della nuova versione dello studio è stata analizzata, per ogni singolo cluster, la relazione esistente tra il valore dei beni strumentali e i ricavi dichiarati. In particolare, l'analisi ha permesso di individuare, dove è risultata significativa, una soglia massima della variabile "Valore dei beni strumentali" distinta per i diversi gruppi omogenei, oltre la quale la citata relazione non è risultata avere un andamento stabile. Di conseguenza, nella funzione di regressione, la variabile "Valore dei beni strumentali" viene utilizzata solo fino a concorrenza di tale valore massimo individuato.

Manifatture

VD35U – Editoria, pre stampa, stampa e legatoria

1) I costi per **diritti d'autore** possono assumere particolare rilevanza per alcune imprese del settore; tali costi, infatti, costituiscono “*costi tipici dell'attività editoriale*” sia che vengano corrisposti agli autori sotto forma di compenso una tantum che sotto forma di compartecipazione agli utili derivanti dalla commercializzazione dell'opera (*royalties*).

E' stato provveduto all'inserimento, sul modello da utilizzare per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore VD35U, un apposito rigo (D97) per l'indicazione dei citati costi al fine di utilizzarli come “*variabile autonoma nella funzione di regressione*”. Per non duplicarne il peso nella stima dei ricavi, è stato inoltre previsto che i predetti costi vengano sterilizzati dalla variabile “costo per la produzione di servizi”. Occorre dunque prestare attenzione sulla corretta compilazione del rigo F15 del quadro F – Elementi contabili del modello che, sulla base di quanto riportato nelle relative istruzioni, deve contenere anche i costi sostenuti per diritti d'autore corrisposti agli autori sotto forma di compenso una tantum o sotto forma di compartecipazione agli utili derivanti dalla commercializzazione dell'opera. Le istruzioni al modello precisano che i costi indicati in nel rigo D97 vanno indicati anche nel rigo F15.

2) Alcune imprese del settore possono trovarsi nella situazione di aver effettuato rilevanti **investimenti in nuovi macchinari tecnologicamente avanzati per la stampa** della carta e del cartone che, per essere affidabili e produttivi, potrebbero richiedere lunghi periodi di collaudo e rodaggio. In merito l'Agenzia segnala che l'elaborazione del nuovo studio VD35U ha individuato uno specifico differenziale, applicato alla variabile “*beni strumentali*”, idoneo a cogliere la minor produttività dei beni strumentali immessi nel periodo d'imposta di riferimento dovuta ai normali tempi di “messa a regime”.

VD47U – Fabbricazione di articoli in carta e cartone

Nel settore della fabbricazione di carta e cartone occorre evidenziare che la bassa numerosità dei soggetti che producono tubi in cartone (in numero pari a 34 in rapporto al campione complessivo delle imprese analizzate per l'elaborazione dello studio) non ha permesso all'analisi di far emergere un apposito cluster. Pertanto tali soggetti tendono ad essere ricompresi in misura maggiore nel cluster 8 “Imprese di più grandi dimensioni che effettuano altre lavorazioni della carta e cartone”, ed in misura minore nel cluster 10 “Imprese che effettuano altre lavorazioni della carta e cartone”.

In particolare, l'assegnazione al cluster 8 delle imprese che producono tubi in cartone potrebbe comportare alcune criticità, poiché tali imprese si caratterizzano per le seguenti peculiari caratteristiche:

a) costi di trasporto dei prodotti finiti (tubi in cartone) particolarmente rilevanti rispetto ai costi operativi (circa il 16%), a causa del volume dei singoli beni trasportati;

b) consumi di energia per la produzione dei tubi più elevati rispetto alle altre lavorazioni, poiché il tubo può essere utilizzato solo dopo un appropriato periodo di essiccazione in un ambiente riscaldato.

Pertanto qualora le risultanze di GERICO dovessero far emergere per queste imprese situazioni di non congruità, la causa può risiedere nella non corretta assegnazione al cluster di riferimento.

Servizi

VG37U – Bar, gelaterie e pasticcerie

Lo studio di settore VG37U, interessa i seguenti codici attività:

- o **56.10.30 – Gelaterie e pasticcerie;**
- o **56.10.41 – Gelaterie e pasticcerie ambulanti;**
- o **56.30.00 – Bar e altri esercizi simili senza cucina;**

applicandosi 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.

Lo studio VG37U si applica, in presenza delle attività complementari di cui alle 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.

Inoltre, lo stesso 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).

Infine, lo studio di settore VG37U si applica, 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 audiovideo magnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.