



Direzione Centrale Accertamento

CIRCOLARE N. 24/E

Roma, 30/05/2016

Oggetto: Studi di settore – periodo di imposta 2015.

SOMMARIO

1. PREMESSA	3
1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ	5
2. PRINCIPALI NOVITÀ	5
2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ	6
2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEI CANONI DI AFFITTO DEI LOCALI COMMERCIALI	6
2.1.2 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEL REDDITO MEDIO IMPONIBILE AI FINI DELL' ADDIZIONALE IRPEF	7
2.1.3 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE RETRIBUZIONI	8
2.1.4 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE QUOTAZIONI IMMOBILIARI	10
2.1.5 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEI CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI	12
2.1.6 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI A SEGUITO DELL' ISTITUZIONE DI NUOVI COMUNI	13
2.1.7 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI RELATIVE A SPECIFICI STUDI DI SETTORE	14
2.2 INDICATORI DI COERENZA PREVISTI DAL D.M. 24 MARZO 2014	15
2.3 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI	16
2.4 FATTORE CORRETTIVO	17
3. REVISIONE CONGIUNTURALE	18
3.1 INTERVENTI RELATIVI ALL' ANALISI DI COERENZA ECONOMICA	20
3.2 CORRETTIVI RELATIVI ALL' ANALISI DI NORMALITÀ ECONOMICA	20
3.3 CORRETTIVI CONGIUNTURALI DI SETTORE	22
3.4 CORRETTIVI CONGIUNTURALI TERRITORIALI	23
3.5 CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI	24
3.6 GERICO 2016	26
4. UTILIZZO RETROATTIVO DELLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE	26
5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA	27
5.1 STRUTTURA DELLE ISTRUZIONI	27
5.2. PRESENTAZIONE DEL MODELLO STUDI DI SETTORE	28
5.3 QUADRO A – PERSONALE ADDETTO ALL' ATTIVITÀ	29
5.4 QUADRI F - G – ELEMENTI CONTABILI	30
5.5 QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA	34
5.6 DATI COMPLEMENTARI PER L' EVOLUZIONE DEGLI STUDI	36
6. MODELLI INE	36
7. OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE DEI DATI E REGIME PREMIALE	37
8. SANZIONI PER L' INFEDELE COMPILAZIONE DEI MODELLI DEGLI STUDI DI SETTORE	39
9. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI	40
10. COMUNICAZIONE DEI DATI DA PARTE DEI CONTRIBUENTI FORFETARI	41

ALLEGATO n. 1

1. PREMESSA

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore e dei parametri per il periodo d'imposta 2015, oltre ad indicazioni relative alla compilazione dei dati relativi all'attività svolta per i contribuenti interessati dal regime forfetario applicabile agli esercenti attività d'impresa, arti e professioni, di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge n.190 del 23 dicembre 2014.

Per quanto attiene agli studi di settore, in particolare, il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 dicembre 2015 con cui sono stati approvati 70 studi di settore, nonché 5 specifici indicatori territoriali per tenere conto del luogo in cui viene svolta l'attività economica; l'evoluzione dei citati 70 studi è stata effettuata analizzando le informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2013.

In particolare, i 70 studi interessati dalla revisione riguardano le evoluzioni di:

- 12 studi relativi ad attività economiche del settore delle manifatture;
- 26 studi relativi ad attività economiche del settore dei servizi;
- 12 studi relativi ad attività professionali;
- 20 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio.

La revisione di tali studi è stata effettuata sulla base del programma approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 febbraio 2015.

Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2016 è stato inoltre approvato, ai sensi dell'articolo 1, comma 1-bis, del d.P.R. n. 195 del 1999, a decorrere dal periodo d'imposta 2015, l'aggiornamento:

- a) della "Territorialità dei Factory Outlet Center", che modifica lo studio di settore WM05U;
- b) delle "Aggregazioni comunali", che modifica lo studio di settore WG44U;
- c) della "Territorialità del livello delle tariffe applicate per l'erogazione del servizio taxi", che modifica lo studio di settore WG72A;
- d) delle analisi territoriali a seguito della istituzione e ridenominazione di alcuni comuni nel corso dell'anno 2015.

Si osserva che i citati 70 studi non si applicano, in fase di accertamento, nei confronti dei contribuenti che dichiarano compensi di cui all'articolo 54,

comma 1, ovvero ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), del TUIR, di ammontare superiore a euro 5.164.569.

Al riguardo si rammenta che, per verificare il limite oltre il quale non si applicano gli studi di settore:

- i ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi vanno considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni;
- per gli studi di settore WK23U - WG40U - WG69U, i ricavi devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi degli articoli 92 e 93 del testo unico delle imposte sui redditi.

Si evidenzia, inoltre, che le Note tecniche e metodologiche, allegate ai citati decreti ministeriali del 22 dicembre 2015¹, illustrano i criteri sulla base dei quali è stato costruito ogni singolo studio di settore, le modalità di applicazione dello stesso nonché il funzionamento degli indicatori di normalità economica.

In particolare, risultano in tale sede esplicitati i passaggi logici che connotano la metodologia applicativa degli studi di settore, in specie:

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

Con riferimento, invece, a tutti i 204 studi di settore applicabili all'annualità 2015, è stata valutata anche per il 2015 l'incidenza della particolare congiuntura economica.

Al riguardo, in occasione delle riunioni del 2 dicembre 2015 e 31 marzo 2016, la Commissione degli esperti degli studi di settore è stata chiamata ad esprimere il proprio parere in merito alla validità degli interventi individuati per adeguare le risultanze derivanti dall'applicazione degli studi di settore sulla base degli effetti della congiuntura economica.

In tali sedi, la Commissione, dopo aver preso atto della capacità dei correttivi crisi applicati al periodo di imposta 2014 di cogliere adeguatamente la particolare congiuntura economica negativa relativa a tale annualità, ha fornito parere positivo all'introduzione di correttivi tesi al conseguimento degli stessi fini anche per il periodo d'imposta 2015.

¹ In merito si fa presente che con il decreto ministeriale del 17 marzo 2016 sono state approvate modifiche alle territorialità specifiche di tre studi di settore (WM05U - WG44U - WG72A) e alle altre territorialità utilizzate nell'ambito degli studi di settore, per tenere conto dell'istituzione dei nuovi comuni a seguito di fusione o aggregazione.

Tenuto conto del predetto parere della Commissione, è stata approvata, con decreto ministeriale 12 maggio 2016, la “revisione congiunturale speciale” per il periodo d’imposta 2015, che si è tradotta nella elaborazione di specifici fattori correttivi e che ha riguardato sia i 70 nuovi studi evoluti per tale annualità che gli altri 134 studi già in vigore.

Per quanto riguarda la modulistica, necessaria per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore per il periodo d’imposta 2015, si segnala che la stessa è stata approvata, insieme alle relative istruzioni, con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 29 gennaio 2016 e che le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi stessi, nonché dei parametri, e dei relativi controlli con Unico 2016, sono stati approvati con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2016.

Si evidenzia, infine, che, per il periodo d’imposta 2016, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza a quanto previsto dall’articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998, sono stati individuati con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 26 febbraio 2016.

1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Nei citati decreti del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 22 dicembre 2015 viene previsto, analogamente a quanto statuito per le precedenti evoluzioni, che con riferimento alle attività d’impresa, gli studi di settore approvati non si applichino:

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

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

Si richiamano, in questa sede, i chiarimenti forniti con la circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 (cfr. da ultimo il paragrafo 1.1 della circolare n. 23/E del 2013).

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito vengono analizzate le principali novità in relazione all’applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2015, rinviando all’Allegato n. 1 il commento analitico di quelle relative ad alcuni specifici studi.

2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ

Come anticipato in premessa, con i decreti 22 dicembre 2015 sono state approvate nuove analisi della territorialità applicabili a partire dal periodo d'imposta 2015.

In particolare, le nuove territorialità approvate con il decreto ministeriale 22 dicembre 2015 (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) sono applicabili agli studi di settore approvati con i decreti ministeriali di pari data, laddove previsto dalle Note tecniche e metodologiche degli studi stessi.

Nei sottoparagrafi seguenti vengono forniti chiarimenti in merito alle novità in materia.

2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEI CANONI DI AFFITTO DEI LOCALI COMMERCIALI

L'indicatore "Livello dei canoni di affitto dei locali commerciali", approvato con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, è stato elaborato al fine di tener conto dell'influenza del costo degli affitti sulla determinazione del ricarico.

In particolare, l'indicatore è stato determinato a livello comunale, partendo dalle informazioni contenute nel quadro F e nel quadro B del modello degli studi di settore, relativo alle attività di impresa, con riferimento al periodo d'imposta 2013, secondo le seguenti modalità:

- è stato calcolato, per ogni comune, il valore mediano dei canoni di affitto dei locali commerciali a metro quadro;
- è stato calcolato, per ogni provincia, il valore mediano dei canoni di affitto dei locali commerciali a metro quadro, differenziato per le seguenti classi demografiche dei comuni:
 - fino a 1.000 abitanti;
 - da 1.001 a 5.000 abitanti;
 - da 5.001 a 10.000 abitanti;
 - da 10.001 a 30.000 abitanti;
 - con oltre 30.000 abitanti;
- per ogni comune con meno di 13 imprese in affitto, è stato preso a riferimento il valore mediano dei canoni di affitto dei locali commerciali a

metro quadro, calcolato a livello provinciale e relativo alla classe demografica a cui il comune appartiene;

- la distribuzione di tali valori è stata successivamente standardizzata attraverso un valore minimo e massimo.

Nel Sub Allegato 1.A della relativa Nota tecnica e metodologica viene riportato l'elenco, per Regione, dei singoli Comuni e dei relativi livelli dei canoni di affitto dei locali commerciali.

La classificazione dei comuni, delle province e delle regioni, aggiornata con il decreto di approvazione della territorialità in argomento al 31 dicembre 2014, è stata successivamente aggiornata al 31 dicembre 2015 con il decreto ministeriale 17 marzo 2016.

2.1.2 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEL REDDITO MEDIO IMPONIBILE AI FINI DELL'ADDIZIONALE IRPEF

L'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF", approvato con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, è stato definito al fine di tener conto dell'influenza, a livello territoriale, del livello di benessere e del grado di sviluppo economico sulla determinazione dei ricavi.

L'informazione relativa al "Reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" è stata rilevata, su scala comunale, dalla sezione "Dati e statistiche fiscali" del sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Al fine di evitare distorsioni dovute alla presenza di valori anomali sulla singola annualità è stato considerato il valore medio dei redditi relativi ai periodi d'imposta 2011 e 2012.

Tale informazione è stata calcolata anche a livello provinciale, regionale e di macro area territoriale (Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud, Isole).

La distribuzione comunale della variabile "Reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" è stata successivamente standardizzata rispetto ad un valore massimo.

In questo modo è stato ottenuto l'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" differenziato per ogni comune.

Anche le distribuzioni a livello provinciale, regionale e di macro area territoriale della variabile "Reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" sono state standardizzate rispetto al valore massimo comunale.

In questo modo è stato ottenuto l'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" differenziato per ogni provincia, regione e macro area territoriale.

L'indicatore "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" individua pertanto un valore differenziato per ogni comune, per ogni provincia, per ogni regione e per ogni macro area territoriale, fornendo, quindi, un parametro di riferimento per cogliere le particolarità e le specificità del territorio in termini di livello di benessere e grado di sviluppo economico.

Nel Sub Allegato 2.A della relativa Nota tecnica e metodologica viene riportato l'elenco, per Regione, dei Comuni e dei relativi "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" mentre:

- nel Sub Allegato 2.B viene riportato l'elenco, per Regione, delle Province e dei relativi "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF";
- nel Sub Allegato 2.C viene riportato l'elenco per Regione dei "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF";
- nel Sub Allegato 2.D viene riportato l'elenco per Macro Area dei "livelli del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF".

La classificazione dei comuni, delle province e delle regioni, aggiornata con il decreto di approvazione della territorialità in argomento al 31 dicembre 2014, è stata successivamente aggiornata al 31 dicembre 2015 con il decreto ministeriale 17 marzo 2016.

2.1.3 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE RETRIBUZIONI

L'indicatore "Livello delle retribuzioni", approvato con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, è stato definito al fine di tener conto dell'influenza, a livello territoriale, del costo delle retribuzioni sulla determinazione dei ricavi.

Ai fini del calcolo dell'indicatore, determinato a livello provinciale, sono stati presi in considerazione, per le sole attività di impresa, i dati dichiarati nei modelli relativi a 176 studi di settore, con riferimento al periodo d'imposta 2013.

L'indicatore del "Livello delle retribuzioni" è stato determinato, per ogni attività d'impresa, come rapporto tra le spese per lavoro dipendente, dichiarate nel quadro F del modello studi (al netto dei Compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore, delle Spese per collaboratori coordinati e continuativi e delle Spese per prestazioni rese da professionisti esterni) e il numero dei dipendenti, calcolato come numero di giornate retribuite, dichiarate nel quadro A del suddetto modello, diviso 312.

Per ogni provincia è stato calcolato il valore mediano del "Livello delle retribuzioni" differenziato per gruppo di settore e per classe di ampiezza demografica del comune di appartenenza (fino a 30.000 abitanti, da 30.000 a 100.000 abitanti, oltre 100.000 abitanti).

La distribuzione di tali valori è stata successivamente standardizzata attraverso un valore minimo e massimo, all'interno di ciascun Gruppo di Settore.

In particolare, sono stati individuati i seguenti Gruppi di Settore:

- per le imprese manifatturiere:
 - Industrie alimentari;
 - Industrie tessili, dell'abbigliamento e del cuoio;
 - Altre industrie manifatturiere;
- per il comparto del commercio:
 - Commercio al dettaglio di prodotti alimentari;
 - Commercio al dettaglio di altri prodotti;
 - Commercio all'ingrosso;
 - Commercio di autoveicoli, motocicli e relative parti ed accessori;
- per le attività dei servizi:
 - Costruzioni;
 - Intermediari del commercio;
 - Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli, trattori agricoli;
 - Servizi di consulenza e servizi alle imprese;
 - Servizi alla persona;
 - Servizi di alloggio, bar e ristorazione;
 - Attività ricreative e sportive;
 - Trasporti, attività immobiliari, altre attività di servizi.

La ripartizione territoriale e settoriale descritta ha permesso di garantire sia una rappresentatività in termini di numerosità sia una omogeneità dei risultati all'interno di ciascun gruppo.

Nella relativa Nota tecnica e metodologica sono elencati, nel Sub Allegato 3.A, i Gruppi di Settore con i relativi studi di settore presi in considerazione per la definizione della territorialità in oggetto e nel Sub Allegato 3.B sono riportati, per ciascun Gruppo di Settore, i “livelli delle retribuzioni” per provincia e per classi di ampiezza demografica dei comuni.

La classificazione delle province è aggiornata al 31 dicembre 2014 e non ha subito modifiche al 31 dicembre 2015.

2.1.4 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE QUOTAZIONI IMMOBILIARI

La “Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari”, approvata con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, ha come obiettivo la differenziazione del territorio nazionale sulla base dei valori di mercato degli immobili per comune, provincia, regione e area territoriale.

I dati presi in considerazione per l’analisi provengono dall’Osservatorio sul Mercato Immobiliare (OMI) e sono riferiti all’anno 2013.

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

- Tipologia;
- Stato conservativo;
- Fascia comunale;
- Zona comunale.

Nell’analisi della “Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari” sono state esaminate le seguenti tipologie di immobili:

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

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

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

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

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

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

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

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

Nella seconda fase della procedura si è applicata un'analisi fattoriale del tipo *Analyse des données*: l'Analisi in Componenti Principali.

Le variabili prese in esame nell'Analisi in Componenti Principali sono i prezzi di riferimento delle quotazioni immobiliari precedentemente individuati per ogni tipologia di immobile a livello di singolo comune. Il procedimento di sintesi ottenuto dall'applicazione dell'Analisi in Componenti Principali ha portato alla scelta solo della prima componente principale (*single factor solution*) che spiega l'81% della varianza totale delle variabili originarie ed identifica, come indicatore sintetico, il "livello delle quotazioni immobiliari a livello comunale".

Per evitare distorsioni di tale indicatore, dovute alla possibile presenza di valori anomali, la distribuzione "dell'indicatore delle quotazioni immobiliari a livello comunale" è stata successivamente standardizzata a valori compresi nell'intervallo tra zero e uno.

Nel Sub Allegato 4.A della relativa Nota tecnica e metodologica viene riportato l'elenco, per regione, dei comuni e del relativo "livello delle quotazioni immobiliari".

L'"indicatore delle quotazioni immobiliari a livello provinciale" è stato ottenuto attraverso la ponderazione dell'indicatore a livello comunale con il rapporto tra il numero di abitanti per comune e il numero complessivo di abitanti della provincia di appartenenza.

Nel Sub Allegato 4.B viene riportato l'elenco, per regione, delle province e del relativo "livello delle quotazioni immobiliari".

L'"indicatore delle quotazioni immobiliari a livello regionale" è stato ottenuto in modo analogo a quello seguito per l'indicatore precedente, attraverso la ponderazione dell'indicatore a livello provinciale con il rapporto tra il numero complessivo di abitanti per provincia e il numero complessivo di abitanti della regione di appartenenza.

Nel Sub Allegato 4.C viene riportato l'elenco per regione del "livello delle quotazioni immobiliari".

Infine, l'"indicatore delle quotazioni immobiliari a livello di area territoriale" è stato similmente ottenuto attraverso la ponderazione dell'indicatore a livello regionale con il rapporto tra il numero complessivo di abitanti per regione e il numero complessivo di abitanti dell'area territoriale di appartenenza.

Nel Sub Allegato 4.D viene riportato l'elenco per macro area del "livello delle quotazioni immobiliari".

Anche per questo indicatore, la classificazione dei comuni, delle province e delle regioni, aggiornata con il decreto di approvazione al 31 dicembre 2014, è stata successivamente aggiornata al 31 dicembre 2015 con il decreto ministeriale 17 marzo 2016.

2.1.5 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DEI CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI

La "Territorialità del livello dei canoni di locazione degli immobili", approvata con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, ha come obiettivo la differenziazione del territorio nazionale sulla base dei valori delle locazioni degli immobili per comune, provincia, regione e area territoriale.

Anche per questo indicatore i dati presi in considerazione per l'analisi provengono dall'Osservatorio sul Mercato Immobiliare (OMI) e sono riferiti all'anno 2013.

La procedura metodologica utilizzata per l'elaborazione dell'indicatore è la medesima che è stata seguita per l'elaborazione della "Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari", per la descrizione della quale si rimanda a quanto già precisato nel paragrafo precedente.

Le variabili prese in esame nell'Analisi in Componenti Principali sono i canoni di riferimento delle locazioni residenziali precedentemente individuati per ogni tipologia di immobile a livello di singolo comune. Il procedimento di sintesi ottenuto dall'applicazione dell'Analisi in Componenti Principali ha portato alla scelta solo della prima componente principale (single factor solution) che spiega il 74% della varianza totale delle variabili originarie ed identifica, come

indicatore sintetico, il “livello dei canoni di locazione degli immobili a livello comunale”.

Per evitare distorsioni di tale indicatore, dovute alla possibile presenza di valori anomali, la distribuzione dell’indicatore dei canoni di locazione degli immobili a livello comunale è stata successivamente standardizzata a valori compresi nell’intervallo tra zero e uno.

Nel Sub Allegato 5.A della relativa Nota tecnica e metodologica viene riportato l’elenco, per regione, dei comuni e del relativo “livello dei canoni di locazione degli immobili”.

L’“indicatore dei canoni di locazione degli immobili a livello provinciale” è stato ottenuto attraverso la ponderazione dell’indicatore a livello comunale con il rapporto tra il numero complessivo di abitanti per comune e il numero complessivo di abitanti della provincia di appartenenza.

Nel Sub Allegato 5.B viene riportato l’elenco, per regione, delle province e del relativo “livello dei canoni di locazione degli immobili”.

Anche l’“indicatore dei canoni di locazione degli immobili a livello regionale” è stato ottenuto in modo analogo attraverso la ponderazione dell’indicatore a livello provinciale con il rapporto tra il numero complessivo di abitanti per provincia e il numero complessivo di abitanti della regione di appartenenza.

Nel Sub Allegato 5.C viene riportato l’elenco per regione del “livello dei canoni di locazione degli immobili”.

L’“indicatore dei canoni di locazione degli immobili a livello di area territoriale” è stato ottenuto seguendo un procedimento simile ai precedenti attraverso la ponderazione dell’indicatore a livello regionale con il rapporto tra il numero complessivo di abitanti per regione e il numero complessivo di abitanti dell’area territoriale di appartenenza.

Nel Sub Allegato 5.D viene riportato l’elenco per macro area del “livello dei canoni di locazione degli immobili”.

La classificazione dei comuni, delle province e delle regioni, aggiornata con il decreto di approvazione della territorialità in argomento al 31 dicembre 2014, è stata successivamente aggiornata al 31 dicembre 2015 con il decreto ministeriale 17 marzo 2016.

2.1.6 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI A SEGUITO DELL’ISTITUZIONE DI NUOVI COMUNI

Con il decreto ministeriale del 17 marzo 2016, le analisi territoriali a livello comunale utilizzate nell’ambito degli studi di settore sono state integrate,

a partire dal periodo d'imposta 2015, a seguito dell'istituzione dei nuovi comuni di:

- Predaia (provincia di Trento), mediante fusione dei comuni di “Coredo”, “Smarano”, “Taio”, “Tres” e “Vervò”;
- San Lorenzo Dorsino (provincia di Trento), mediante fusione dei comuni di “Dorsino” e “San Lorenzo in Banale”;
- Valdaone (provincia di Trento), mediante fusione dei comuni di “Bersone”, “Daone” e “Praso”;
- Sillano Giuncugnano (provincia di Lucca), mediante fusione dei comuni di “Giuncugnano” e “Sillano”;
- Valvasone Arzene (provincia di Pordenone), mediante fusione dei comuni di “Arzene” e “Valvasone”;
- La Valletta Brianza (provincia di Lecco), mediante fusione dei comuni di “Perego” e “Rovagnate”.

Inoltre, le analisi territoriali a livello comunale sono state modificate per il comune di “Gordona” (provincia di Sondrio) a seguito dell'aggregazione del comune di “Menarola”.

Nel caso in cui i comuni oggetto di aggregazione/fusione appartenevano al medesimo gruppo territoriale o presentavano lo stesso numero indice territoriale, ai nuovi comuni è stato confermato tale gruppo o numero indice territoriale.

Nel caso in cui i gruppi o i numeri indici territoriali divergevano, il valore assegnato al nuovo comune è stato ottenuto riapplicando la metodologia prevista per ciascuna territorialità, come stabilito dal relativo decreto di approvazione.

Per quanto riguarda la “territorialità del livello dei canoni di affitto dei locali commerciali”, ai nuovi comuni con meno di 13 imprese in affitto, è stato assegnato il numero indice territoriale del comune soppresso con il maggior numero di abitanti che vi confluisce.

Si segnala altresì che il comune di “Castellinaldo” (in provincia di Cuneo) è stato rinominato “Castellinaldo d'Alba”.

2.1.7 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI TERRITORIALI RELATIVE A SPECIFICI STUDI DI SETTORE

Con il decreto ministeriale del 17 marzo 2016 sono state anche aggiornate, a partire dal periodo d'imposta 2015, le analisi territoriali relative agli studi di settore WM05U, WG44U e WG72A. In particolare sono state approvate le seguenti modifiche:

- 1) al fine di tener conto, nello studio WM05U - Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori, della concorrenza costituita dai Factory Outlet Center, sono state individuate le “aree gravitazionali”, ovvero le aree di mercato influenzate dalla presenza di ciascun F.O.C., considerando la distanza in minuti di percorrenza di ogni comune dal F.O.C. più vicino. La territorialità dei Factory Outlet Center, approvata con DM 16 marzo 2011 già aggiornata con i DD.MM. del 22 marzo 2011, 26 aprile 2012, 28 marzo 2013 e 30 marzo 2015, è stata ulteriormente aggiornata per tenere conto delle variazioni amministrative avvenute nel corso del 2015 in precedenza riportate (paragrafo 2.1.6);
- 2) per lo studio WG44U - Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere, per tener conto delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell’attività, nelle funzioni di ricavo, sono stati considerati i comuni ove le strutture sono ubicate. A seguito delle variazioni amministrative occorse nel 2015, sono state aggiornate le aggregazioni territoriali risultate significative nella funzione di ricavo, tenendo conto del numero di abitanti dei comuni soppressi ed anche del numero delle strutture alberghiere presenti in tali comuni;
- 3) per lo studio WG72A – Trasporto con taxi e noleggio di autovetture con conducente, per tener conto delle possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell’attività, è stato definito l’indicatore “Livello delle tariffe applicate per l’erogazione del servizio taxi”. A seguito delle variazioni amministrative occorse nel 2015 sono state effettuate nuove analisi territoriali a livello comunale, da cui è emerso che i comuni soppressi presentavano lo stesso numero indice territoriale di quelli di nuova istituzione; di conseguenza è stato confermato lo stesso numero indice territoriale.

2.2 INDICATORI DI COERENZA PREVISTI DAL D.M. 24 MARZO 2014

Con il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 24 marzo 2014 sono stati approvati, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013, alcuni indicatori di coerenza economica finalizzati a contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei dati previsti dai modelli degli studi di settore.

Si tratta delle seguenti fattispecie di anomalie nei dati dichiarati:

- a) incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- b) valore negativo del costo del venduto, comprensivo del costo per la produzione di servizi;

- c) valore negativo del costo del venduto, relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso;
- d) mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali;
- e) mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti;
- f) 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 apporto di solo lavoro.

Tali indicatori non hanno subito modifiche e pertanto conservano la loro efficacia anche per gli studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2015.

Con il medesimo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2014 era stato inoltre previsto che l'indicatore "Margine per addetto non dipendente" non fornisse esiti di coerenza per gli studi di settore approvati per il periodo di imposta 2013.

Anche in questo caso, non essendo state introdotte modifiche in ordine alle modalità applicative di tali studi di settore, è confermata la stessa modalità di applicazione anche per il periodo d'imposta 2015; per gli studi di settore approvati con i decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 dicembre 2013, di conseguenza, GERICO 2016 non fornirà l'esito di coerenza relativo all'indicatore "Margine per addetto non dipendente".

2.3 APPLICAZIONE DEI MODELLI MISTI

Analogamente a quanto avvenuto negli anni precedenti, ai fini dell'elaborazione degli studi di settore su "base regionale o comunale" prevista dall'articolo 83, commi 19 e 20, del decreto legge n. 112 del 2008, è stata utilizzata la metodologia relativa ai Modelli Lineari Misti (LMM), che costituiscono un'estensione della Regressione Lineare Multipla (LM), per determinare la funzione che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese, tenendo conto sia della suddivisione in gruppi omogenei che di quella territoriale.

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

In tal modo si è potuto tenere conto, con un'unica funzione di ricavo, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali congiuntamente alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative definite dalla Cluster Analysis.

Gli studi approvati per il periodo d'imposta 2015 per i quali, tenuto conto della significatività delle elaborazioni effettuate, si è fatto ricorso ai Modelli Lineari Misti (LMM) sono i seguenti:

- WM48U – Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici;
- VG98U – Riparazione di beni di consumo;
- WG69U – Costruzioni;
- WG89U – Servizi di fotocopiatura, preparazione di documenti e altre attività di supporto.

2.4 FATTORE CORRETTIVO

Relativamente agli studi di settore WG40U (Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili) WG69U (Costruzioni) e WK23U (Servizi di ingegneria integrata) il meccanismo del c.d. “fattore correttivo” (FC) mira a cogliere l'eventuale presenza della variazione di rimanenze valutate a costo e interviene, quindi, come fattore di abbattimento su tutte le variabili della funzione di ricavo con eccezione della variabile relativa alla “Variazione delle rimanenze (iniziali – finali) valutate a costo”. Variando tra 0 e 1, la “logica” dello stesso prevede che più il valore di FC sia prossimo allo zero, più i costi vengono utilizzati per incrementare il magazzino dei prodotti finiti e dei prodotti in corso di lavorazione valutati a costo.

Le novità per i citati studi, nella versione evoluta a partire dal p.i. 2015, rispetto alla modalità di calcolo del FC prevista in passato, sono due, e sono relative entrambe alla definizione dei costi.

In primo luogo, questi non vengono più ridotti di quella parte dei costi che, nei modelli precedentemente in vigore, venivano indicati nella sezione “Spese e oneri non afferenti la produzione”.

Inoltre, tra i costi afferenti la produzione non sono più comprese le spese, da indicare nel quadro F, relative ad abbonamenti a riviste e giornali, acquisto di libri, cancelleria, nonché quelle per omaggi a clienti ed articoli promozionali.

Entrambe le modifiche citate non fanno venir meno l'efficacia della funzione di rimodulazione della stima ed, anzi, la confermano, connettendola a dati di più immediata riscontrabilità cui è preposto il meccanismo del “fattore correttivo”, in ragione della consistenza del magazzino delle rimanenze valutate a costo rispetto all'ammontare complessivo dei costi.

In conseguenza di tali modifiche i modelli degli studi WG40U, WG69U e WK23U, da utilizzare per l'annualità 2015, non prevedono le variabili relative a "Spese e oneri non afferenti la produzione", con il conseguente venir meno delle eventuali possibili difficoltà compilative legate alla individuazione delle stesse.

3. REVISIONE CONGIUNTURALE

Il decreto ministeriale del 12 maggio 2016 ha previsto, per gli studi di settore applicabili al periodo di imposta 2015, le seguenti cinque tipologie di correttivi:

1. interventi relativi all'analisi di coerenza economica;
2. interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardanti l'indicatore "Durata delle scorte";
3. correttivi congiunturali di settore;
4. correttivi congiunturali territoriali;
5. correttivi congiunturali individuali.

Gli ultimi tre correttivi sono applicati ai soggetti che presentano, nel periodo d'imposta 2015, ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al ricavo/compenso puntuale di riferimento, derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità e di normalità economica, come eventualmente modificata a seguito dell'applicazione dello specifico correttivo indicato al punto 2.

Si tratta di correttivi con una struttura simile a quella adottata per gli studi applicabili al periodo di imposta 2014, ma con un'importante novità riguardante l'introduzione di un correttivo relativo all'analisi di coerenza economica.

Per effettuare le analisi relative alla revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2015 è stata utilizzata una metodologia, analoga a quella introdotta lo scorso anno, che prevede la predisposizione di un apposito studio sull'analisi dell'efficienza produttiva per 193 studi di settore, con l'esclusione dei 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi².

² I 12 studi di settore relativi alle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi sono i seguenti: VK29U - Studi di geologia; WK01U - Studi notarili; WK02U - Attività degli studi di ingegneria; WK06U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi (attività di lavoro autonomo); WK17U - Periti industriali; WK23U - Servizi di ingegneria integrata; WK24U - Consulenza agraria fornita da agrotecnici e periti agrari; WK25U - Consulenza agraria fornita da agronomi; YK03U - Attività tecniche svolte da geometri; YK04U - Attività degli studi legali; YK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro; YK18U - Attività degli studi di architettura.

Dalle analisi effettuate 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/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 su un panel non bilanciato e utilizzando una frontiera di produzione stocastica che mette in relazione il valore della produzione con gli input produttivi impiegati (valore dei beni strumentali e numero di addetti).

I coefficienti relativi ai fattori della produzione (valore dei beni strumentali e numero di addetti) e gli indici di dispersione statistici della frontiera di produzione stocastica sono individuati per singolo studio di settore e riportati, per i 193 studi interessati, nei Sub Allegati 1.A per le attività di impresa e 1.B per le attività professionali della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi.

Ai fini dell'applicazione degli interventi correttivi previsti nell'ambito della revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2015, la misura del ciclo individuale impiegata per l'applicazione degli interventi previsti per la 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 (periodi d'imposta 2012-2014).

L'efficienza produttiva è risultata 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.

La misura dell'intervento correttivo previsto per la normalità economica e del correttivo congiunturale individuale è stata calcolata sulla base della Variazione dell'efficienza produttiva del singolo contribuente (differenza tra il valore dell'efficienza produttiva relativa al 2015 e il più elevato valore di efficienza produttiva relativamente agli anni 2012, 2013 e 2014).

L'indicatore di efficienza produttiva permette di considerare contemporaneamente il contributo alla produzione dei fattori produttivi impiegati (lavoro e capitale); questo aspetto è tanto più importante quanto più alto è il grado di sostituzione tra capitale e lavoro.

L'analisi dell'efficienza produttiva è stata effettuata anche con riferimento alle imprese che applicano lo studio di settore VK23U - Servizi di ingegneria integrata. Per tale motivo il numero degli studi di settore cui si applica l'analisi dell'efficienza produttiva è pari a 193.

3.1 INTERVENTI RELATIVI ALL'ANALISI DI COERENZA ECONOMICA

La principale novità riguardante le analisi predisposte per la revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2015 è costituita da un apposito correttivo diretto all'adattamento delle soglie previste per il calcolo degli indicatori di coerenza economica per i quali la determinazione di detti 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 gli indicatori relativi ai margini, alla redditività e all'utilizzo degli impianti, mentre, per gli studi di settore relativi alle attività professionali, sono stati selezionati gli indicatori relativi ai margini e alla redditività.

Per tali 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.

Il 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 dei modelli lineari misti per misure ripetute nel tempo.

Per gli indicatori "Incidenza dei costi e spese sui ricavi", "Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi" e "Incidenza delle spese sui compensi" l'applicazione del correttivo congiunturale determina un incremento delle soglie massime di coerenza; per gli altri indicatori di coerenza l'applicazione del correttivo congiunturale comporta una riduzione delle soglie minime di coerenza.

Si segnala, infine, che nel caso in cui i valori di soglia di coerenza siano stati modificati a seguito dell'intervento dell'apposito correttivo, nella sezione del software GERICO 2016, relativa all'analisi della coerenza, verranno visualizzati esclusivamente i valori di soglia degli indicatori modificati per effetto della crisi.

3.2 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, 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 strumentali³;
- riduzione dell'efficienza produttiva rispetto a quella storica di riferimento, individuata come il maggior valore di efficienza produttiva del triennio precedente (periodi d'imposta 2012-2014);
- dichiarazione, per il biennio 2014-2015, dello stesso codice attività prevalente o applicazione dello stesso studio di settore, anche se evoluto nel 2015.

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 diminuito dell'incremento delle rimanenze finali riconducibile alle merci e ai prodotti invenduti a causa della crisi economica.

In merito all'applicazione di questo correttivo è necessario precisare che, tenuto conto dei percorsi metodologici adottati per l'elaborazione degli interventi sulla normalità economica, gli stessi si applicano agli operatori economici per i quali è possibile valutare l'andamento dell'efficienza produttiva in maniera omogenea rispetto all'attività esercitata nel 2015.

I dati relativi alle annualità storiche di riferimento (2012-2013-2014), necessari per l'applicazione degli interventi in precedenza richiamati, sono quindi afferenti ai soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore rispetto al 2015; in quest'ultimo caso l'individuazione dello studio di settore rimane la stessa anche a seguito della relativa evoluzione.

Si segnala infine che nel caso in cui la soglia massima di normalità economica dell'indicatore "Durata delle scorte", venga aumentata in modo da tener conto dell'incremento di rimanenze finali riconducibile alla crisi economica, nella sezione del software GERICO 2016, relativa all'analisi della normalità economica, verranno visualizzati sia i valori di soglia originari che quelli modificati per effetto della crisi, oltre che i corrispondenti maggiori ricavi.

Sul punto si rimanda al successivo par. 3.6.

³ Gli indicatori utilizzati per il controllo del valore dei beni strumentali sono i seguenti: 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.

3.3 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 193 studi di settore.

Dalle analisi effettuate, molte attività economiche soggette agli studi di settore risultano essere 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 dei modelli lineari misti per misure ripetute nel tempo.

Nella parte del modello con effetti fissi sono state utilizzate le variabili "totale costi" e "valore dei beni strumentali".

Nella parte del modello con effetti variabili è stata analizzata l'interazione delle variabili "totale costi" e "valore dei beni strumentali" con i periodi d'imposta 2011-2015, con le variabili relative al modello organizzativo (cluster) e al gruppo omogeneo della territorialità, anche distintamente per i periodi d'imposta 2011-2015, e con le classi di riduzione dell'efficienza produttiva.

A seguito delle analisi effettuate, utilizzando i citati modelli lineari misti, si è giunti all'individuazione dei coefficienti correttivi congiunturali settoriali per singolo studio di settore e modello organizzativo (cluster), attraverso il confronto tra i relativi effetti random del periodo d'imposta 2015 rispetto ai relativi effetti random dell'anno di costruzione dello specifico studio di settore.

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

Per i 193 studi di settore i coefficienti correttivi congiunturali di settore, individuati per singolo modello organizzativo (cluster), sono riportati nei Sub Allegati 1.E, della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi, per le attività di impresa e 1.F della medesima Nota tecnica, per le attività professionali.

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

Tale correttivo è analogo, per costruzione e funzionamento, a quello introdotto per gli studi applicabili ai periodi di imposta precedenti; al riguardo, si rimanda ai chiarimenti forniti per l'annualità 2011 al paragrafo 3 della circolare n. 30/E del 2012.

Nel Sub Allegato 1.G della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi, per ogni studio di settore delle attività professionali che applica funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, è riportato il valore del coefficiente correttivo congiunturale di settore individuato.

3.4 CORRETTIVI CONGIUNTURALI TERRITORIALI

Per i 193 studi di settore individuati al paragrafo precedente, 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.

Tale correttivo è stato determinato con l'utilizzo dei modelli lineari misti per misure ripetute nel tempo, già citati nel paragrafo precedente.

A seguito delle analisi effettuate, utilizzando i modelli lineari misti si è giunti, per ciascuno studio, all'individuazione di coefficienti correttivi congiunturali territoriali, per ciascuna area territoriale omogenea, attraverso il confronto tra i relativi effetti random del periodo d'imposta 2015 rispetto ai relativi effetti random dell'anno di costruzione dello specifico studio di settore.

Per cogliere le differenze territoriali, sono state utilizzate le analisi delle territorialità definite nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, come di seguito specificato.

Per le attività economiche del settore del commercio sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla "territorialità del commercio", definita nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, che ha suddiviso il territorio nazionale in 7 aree omogenee in termini di:

- grado di modernizzazione del commercio;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- caratteristiche socio-economiche del territorio.

Per le attività economiche del comparto manifatturiero, dei servizi e delle attività professionali sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla

“territorialità generale”, definita nell’ambito dell’applicazione degli studi di settore, che ha suddiviso il territorio nazionale in 5 aree omogenee in termini di:

- grado di benessere;
- livello di qualificazione professionale;
- 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.

Per i 193 studi di settore i coefficienti correttivi congiunturali territoriali, individuati per singola area territoriale omogenea, sono riportati, per le attività di impresa, nel Sub Allegato 1.H della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi e, per le attività professionali, nel sub Allegato 1.I della medesima Nota tecnica e metodologica.

3.5 CORRETTIVI CONGIUNTURALI INDIVIDUALI

I correttivi congiunturali individuali attualizzano gli esiti dell’applicazione degli studi di settore limitatamente ai soggetti che hanno subito, nel corso del 2015, gli effetti della crisi dipendenti da specifiche situazioni correlate al singolo operatore economico e colte attraverso l’analisi dell’efficienza produttiva (cfr. precedente paragrafo 3).

Tali correttivi sono stati introdotti per tutti i 204 studi di settore applicabili per il periodo d’imposta 2015, tenendo conto dei seguenti elementi:

- la contrazione dell’efficienza produttiva (per 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).

Al fine di cogliere la situazione individuale di crisi economica sulla base della contrazione dell’efficienza produttiva, per i 193 studi di settore tale correttivo è stato determinato con l’utilizzo dei modelli lineari misti.

A seguito delle analisi effettuate, utilizzando i modelli lineari misti, si è giunti, per ciascuno studio, all’individuazione di coefficienti correttivi congiunturali individuali, tramite gli effetti random relativi alle classi di riduzione dell’efficienza produttiva.

Il correttivo congiunturale individuale relativo ai 193 studi può essere applicato ai soggetti che presentano, per il periodo d’imposta 2015, le ulteriori seguenti condizioni, oltre quella di non congruità indicata al paragrafo 3:

- situazione di normalità economica rispetto agli indicatori di controllo del valore dei beni strumentali;
- 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)⁴.

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 193 studi di settore i coefficienti correttivi congiunturali individuali, individuati per classe di riduzione dell'efficienza produttiva, sono riportati nei Sub Allegati 1.J della Nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione dei correttivi crisi, per le attività di impresa e 1.K della medesima Nota tecnica e metodologica, per le attività professionali.

Al riguardo, si evidenzia che rispetto allo scorso anno, è stata aggiunta un'ulteriore classe di riduzione dell'efficienza produttiva al fine di conferire maggiore precisione nella stima del correttivo congiunturale individuale⁵.

Per i 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, il correttivo congiunturale individuale tiene conto della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, riconducibile alla situazione di crisi economica.

Per individuare tale correttivo da applicare al periodo d'imposta 2015 è stata seguita una metodologia diversa rispetto agli anni precedenti.

L'analisi della ritardata percezione dei compensi da parte dei professionisti a fronte delle prestazioni rese, infatti, è stata effettuata analizzando, per il periodo d'imposta 2014, le informazioni contenute nella banca dati degli

⁴ Tenuto conto dei percorsi metodologici adottati per l'elaborazione di tale correttivo congiunturale individuale, lo stesso si applica agli operatori economici per i quali è possibile valutare l'andamento dell'efficienza produttiva in maniera omogenea rispetto all'attività esercitata nel 2015. I dati relativi alle annualità storiche di riferimento (2012-2013-2014), necessari per l'applicazione del correttivo in precedenza richiamato, sono quindi afferenti ai soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore, rispetto al 2015; in quest'ultimo caso l'individuazione dello studio di settore rimane la stessa anche a seguito della relativa evoluzione.

⁵ A seguito di tale intervento, le classi di riduzione dell'efficienza produttiva sono diventate 5, così codificate:

- livello di flessione 1: "Lieve Flessione" (minore di 0 e maggiore o uguale di -0,05);
- livello di flessione 2: "Flessione" (minore di -0,05 e maggiore o uguale di -0,10);
- livello di flessione 3: "Pesante Flessione" (minore di -0,10 e maggiore o uguale di -0,15);
- livello di flessione 4: "Marcato Calo" (minore di -0,15 e maggiore o uguale di -0,30);
- livello di flessione 5: "Forte Calo" (minore di -0,30).

studi di settore in relazione ai soggetti non congrui che hanno compilato le informazioni contenute nel quadro T, al fine di adeguare le risultanze dello studio di settore alla specifica situazione di crisi economica.

In particolare, è stata analizzata la relazione esistente tra i compensi dichiarati, il compenso stimato da congruità e la quota di compensi relativi ad incarichi per cui nell'anno sono stati percepiti solo acconti e/o saldi (pagamenti parziali) utilizzando un modello di regressione log-log al fine di individuare un coefficiente correttivo che determina un valore di riduzione dei compensi stimati direttamente proporzionale alla percentuale dei compensi relativa ad incarichi per cui nell'anno sono stati percepiti solo acconti e/o saldi (pagamenti parziali).

3.6 GERICO 2016

Come anticipato al precedente paragrafo 3.2, la nuova versione del software GERICO, utilizzabile per determinare le risultanze degli studi di settore in vigore per il p.i. 2015, prevede una significativa implementazione in merito alla visualizzazione degli esiti dell'indicatore di normalità economica "Durata delle scorte", in conseguenza dell'intervento dello specifico correttivo "crisi".

In particolare, nella nuova versione di GERICO, in corrispondenza della scheda "Normalità economica", qualora siano soddisfatte le condizioni di accesso al correttivo crisi relativo all'indicatore citato, sono ora visualizzati, oltre ai valori di soglia di riferimento e ai maggiori ricavi determinati a seguito dell'applicazione del correttivo stesso (già presenti nelle versioni di GERICO relative a precedenti annualità di imposta), anche quelli che sarebbero stati determinati in assenza del correttivo.

La nuova modalità di visualizzazione consente pertanto di determinare (per differenza) lo specifico effetto sulla determinazione dei maggiori ricavi stimati riconducibile all'intervento del correttivo relativo all'analisi di normalità economica.

4. UTILIZZO RETROATTIVO DELLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE

In relazione all'attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore, si richiama l'attenzione degli Uffici su quanto già precisato al paragrafo 4 delle circolari n. 23/E del 2013, n. 20/E del 2014 e n.28/E del 2015, sul tema della centralità della fase del contraddittorio.

In particolare, i risultati degli studi di settore evoluti per il 2015, senza tener conto ovviamente delle modifiche apportate agli stessi (correttivi "crisi") dal decreto ministeriale 12 maggio 2016 applicabili al solo periodo d'imposta 2015 (né di qualsiasi altro correttivo per la crisi approvato per altri periodi di imposta) potrebbero trovare applicazione solo per l'eventuale rideterminazione,

in contraddittorio con il contribuente, della pretesa tributaria relativa all'annualità 2013, atteso che la base dati utilizzata per elaborare gli studi evoluti per il periodo di imposta 2015 si riferisce proprio a tale annualità.

Resta altresì confermato quanto già precisato nella citata circolare n. 23/E, ovvero, che:

- al fine di poter accertare che effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente, l'Ufficio avrà cura di verificare che le attività esercitate nel periodo d'imposta da accertare siano le medesime di quelle previste nello studio evoluto e che lo stesso le colga compiutamente;
- l'utilizzo delle risultanze degli studi di settore evoluti per la determinazione della pretesa tributaria in relazione all'accertamento di annualità precedenti è possibile qualora non emergano delle incoerenze negli indicatori economici previsti dagli studi di settore evoluti;
- ove risultino invece anomalie nei predetti indicatori economici, le risultanze degli studi di settore evoluti potranno essere utilizzate dall'Ufficio ai fini delle valutazioni per l'eventuale definizione della pretesa solo qualora emerga che la mancata coerenza non deriva dall'infedeltà delle informazioni utilizzate per la stima, ma da insufficienze produttive dell'azienda.

5. PRINCIPALI NOVITÀ DELLA MODULISTICA

5.1 STRUTTURA DELLE ISTRUZIONI

Per l'annualità 2015 sono state predisposte istruzioni comuni relative ai quadri A (personale), F (dati contabili impresa), G (dati contabili lavoro autonomo), T (correttivi crisi), X (altre informazioni rilevanti) e V (ulteriori dati specifici), richiamabili per la maggior parte degli studi di settore.

Al riguardo, all'interno delle istruzioni dei singoli studi di settore, per quanto attiene a tali specifici quadri, viene operato un rinvio alle istruzioni comuni cui innanzi si è fatto riferimento. In particolare, viene riportata la seguente indicazione: "Per quanto riguarda le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro si rinvia al documento "Istruzioni quadro ...".

L'intervento consente di non appesantire eccessivamente le istruzioni relative ai 204 modelli, fornendo alcuni documenti generali validi per la compilazione della maggior parte degli studi in vigore, e dovrebbe agevolare l'attività degli intermediari e dei professionisti contabili.

5.2. PRESENTAZIONE DEL MODELLO STUDI DI SETTORE

L'articolo 1, comma 19, secondo periodo, della legge n. 296 del 2006⁶ ha previsto che, al fine di individuare “specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare”, possano essere tenuti alla presentazione del modello degli studi di settore anche alcuni soggetti nei confronti dei quali è preclusa l'attività di accertamento basata su tale strumento presuntivo.

Si tratta dei contribuenti che rientrano nei casi di:

- cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria;
- altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività;
- modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui quella cessata e quella iniziata siano soggette a due differenti studi di settore.

Tenuto conto delle diverse fonti informative nella disponibilità dell'Agenzia, e nell'ottica di semplificare i rapporti con i contribuenti e di snellire gli adempimenti ad essi richiesti, non è più previsto, a partire dall'annualità 2015, l'obbligo di trasmissione del modello studi di settore per i soggetti che presentano le seguenti tipologie di cause di esclusione:

- cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- periodo di non normale svolgimento dell'attività, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria.

In merito si osserva che “gli specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare”, per i soggetti che hanno cessato l'attività nell'anno o in liquidazione ordinaria, saranno elaborati utilizzando le diverse banche dati nella disponibilità dell'Agenzia.

Delle ipotesi di cause di esclusione a cui è correlato l'obbligo di presentazione del modello degli studi di settore sono invece confermate quelle afferenti:

⁶ L'art. 1, comma 19, della L.296/2006 prevede che “Nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore, sono individuati specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare. Ai medesimi fini, nelle ipotesi di cessazione dell'attività, di liquidazione ordinaria ovvero di non normale svolgimento dell'attività, può altresì essere richiesta la compilazione del modello, allegato alla dichiarazione, previsto per i soggetti cui si applicano gli studi di settore”.

- l’ammontare di ricavi (articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del TUIR), oppure compensi (articolo 54, comma 1, del TUIR) dichiarati superiore a 5.164.569 euro e fino a 7.500.000 euro⁷;
- le altre situazioni di non normale svolgimento dell’attività⁸;
- la determinazione del reddito con criteri “forfetari” (ad eccezione di quelli che applicano il regime forfetario di cui ai commi da 54 a 89, articolo 1, della Legge n. 190 del 2014)⁹;
- la modifica nel corso del periodo d’imposta dell’attività esercitata, nel caso in cui quella cessata e quella iniziata siano soggette a due differenti studi di settore¹⁰.

Con l’occasione si rammenta che l’obbligo di presentare il modello per la comunicazione dei dati relativi agli studi di settore sussiste anche per i contribuenti che rientrano nei casi di inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore, previsti dagli articoli 2 e 5 del decreto ministeriale 11 febbraio 2008 e successive modificazioni.

Coerentemente con le istruzioni relative alla compilazione di UNICO 2016, nelle quali è stata evidenziata l’eliminazione di tale adempimento per i contribuenti che rientrano nelle cause di esclusione citate in precedenza, è stato modificato il paragrafo 3 “Presentazione del modello studi di settore” delle Istruzioni – Parte generale, dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore.

5.3 QUADRO A – PERSONALE ADDETTO ALL’ATTIVITÀ

Al fine di semplificare la struttura della modulistica dichiarativa degli studi di settore è continuato il processo di omogeneizzazione, iniziato con i modelli dello scorso anno, delle informazioni presenti nei quadri A dei diversi studi.

L’obiettivo che ci si è posti al tempo era di predisporre due sole strutture di quadro A:

- una per le attività esercitate in forma di impresa;
- una per le attività esercitate in forma di lavoro autonomo;

prevedendole entrambe negli studi relativi ad attività che possono essere esercitate sia in forma di impresa che di lavoro autonomo.

⁷ Tale causa di esclusione è contraddistinta dal codice 3 ai fini della compilazione dell’apposita casella prevista nei quadri RE, RF, RG di Unico.

⁸ Tale causa di esclusione è contraddistinta dal codice 7 ai fini della compilazione dell’apposita casella prevista nei quadri RE, RF, RG di Unico.

⁹ Tale causa di esclusione è contraddistinta dal codice 8 ai fini della compilazione dell’apposita casella prevista nei quadri RE, RF, RG di Unico.

¹⁰ Tale causa di esclusione è contraddistinta dal codice 11 ai fini della compilazione dell’apposita casella prevista nei quadri RE, RF, RG di Unico.

Il processo di semplificazione ha riguardato non solo la struttura del nuovo quadro A ma anche il suo contenuto, mediante l'accorpamento delle diverse figure professionali dei dipendenti e degli altri addetti all'attività.

Si segnala che per buona parte degli studi di settore afferenti attività esercitate in forma di impresa sono previsti:

- un documento unico che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro per gli specifici modelli relativi a studi approvati per i p.i. 2014 e 2015 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione “tipologia 1”);
- un documento unico che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro per gli specifici modelli relativi a studi approvati per il p.i. 2013 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione “tipologia 2”).

Si richiama in questa sede l'attenzione sul contenuto delle istruzioni alla compilazione del quadro A “tipologia 1”: le predette istruzioni, infatti, sebbene indichino genericamente, in prima battuta, di compilare il rigo A02 con riferimento ai lavoratori dipendenti a tempo parziale, specificano successivamente, in relazione alle modalità di determinazione del numero complessivo delle giornate retribuite, che “per i dipendenti a tempo pieno assunti con contratto di inserimento o con contratto a termine”, il numero delle giornate retribuite è determinato “desumendolo dai modelli di denuncia relativi al periodo di imposta cui si riferisce il presente modello”.

Tanto premesso si evidenzia che nel quadro A “tipologia 1”, coerentemente con quanto specificato nelle istruzioni alla compilazione del quadro A “tipologia 2”, i dati relativi ai lavoratori dipendenti, a tempo pieno, assunti con contratto di inserimento o a termine devono essere indicati nel rigo A02.

5.4 QUADRI F - G – ELEMENTI CONTABILI

In relazione ai quadri F e G relativi agli “Elementi contabili” sono state effettuate le seguenti modifiche e precisazioni rispetto a quanto previsto per l'annualità 2014:

- inserimento (nei rigi F18/G12 e F20/G11) del riferimento alla maggiorazione del 40 per cento dei canoni di locazione finanziaria e delle quote di ammortamento determinate per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208);
- aggiornamento delle istruzioni del rigo F33 per tener conto del regime IVA denominato “split payment” al fine di gestire correttamente il calcolo dell'aliquota media IVA.

Per quanto riguarda il primo intervento si evidenzia che la modifica si è resa necessaria per gestire correttamente le novità introdotte dalla legge di stabilità 2016 sul cosiddetto “super ammortamento”.

La legge di stabilità 2016, infatti, riconosce a imprenditori e professionisti che, a far data dal 15 ottobre 2015, investono in beni materiali strumentali nuovi, una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

È previsto che la norma non produca effetti “diretti” sugli studi posto che viene esplicitamente statuita l’irrelevanza della disposizione per l’elaborazione e il calcolo degli studi di settore; per rendere neutrale tale maggiorazione ai fini dell’esito dell’applicazione degli studi di settore, mantenendo, al contempo, l’identità tra l’importo del reddito d’impresa e di lavoro autonomo dichiarati nei quadri F e G dei modelli studi di settore e nei quadri RE, RF ed RG di UNICO, sono stati inseriti i relativi campi all’interno dei righe F18/G12 e F20/G11 che consentono di isolare i predetti importi ai fini del calcolo operato da GERICO¹¹.

In proposito le istruzioni dei righe:

- F18 (campo 6) e G12 (campo 2) specificano che va indicato “l’importo relativo alla maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria determinata per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell’articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Tale importo, che non deve essere indicato nei campi precedenti del rigo F18 (G12 ndr.) è riferito esclusivamente ai canoni di locazione finanziaria dei beni il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40% per effetto della predetta agevolazione”;
- F20 (campo 3) e G11 (campo 3) specificano che va indicato “l’importo relativo alla maggiorazione del 40% delle quote di ammortamento determinata per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell’articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Tale importo, che non deve essere indicato nel campo 1 del rigo F20 (G11 ndr.) è riferito esclusivamente alle quote di ammortamento dei beni il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40% per effetto della predetta agevolazione”.

Al riguardo va evidenziato che la legge di stabilità per il 2016, nel prevedere che le disposizioni in tema di super ammortamento “non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l’elaborazione e il calcolo degli studi di settore”, non ha formulato alcun riferimento ai parametri istituiti dalla legge n. 549 del 1995.

¹¹ Per effetto dell’introduzione dei nuovi campi sono stati adeguati i controlli telematici che in fase di trasmissione dello studio verificano la corrispondenza tra il reddito indicato nel modello studi di settore e quello indicato nel quadro di UNICO afferente la tipologia reddituale corrispondente (RE, RF o RG) ed è stato istituito un controllo di corrispondenza tra gli importi delle maggiorazioni del 40% indicate nel modello degli studi di settore e nel quadro di UNICO.

Tenuto conto di tale contesto normativo non sono state previste integrazioni dei modelli Parametri finalizzate alla gestione della maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria e delle quote di ammortamento determinate per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Pertanto, nei modelli per la comunicazione dei dati ai fini dell'applicazione dei parametri, le eventuali quote relative alla predetta maggiorazione del 40 per cento devono essere indicate nei corrispondenti righi relativi agli importi ordinari.

Con riferimento agli effetti della gestione di tale novità normativa ai fini dei Parametri, si rimanda a quanto successivamente chiarito al paragrafo "9. Applicazione dei parametri".

Per quanto riguarda invece il secondo intervento si evidenzia che la modifica si è resa necessaria per gestire correttamente le novità introdotte dalla legge di Stabilità 2015 (Legge 190 del 2014), che ha previsto un nuovo regime IVA denominato "split payment" da utilizzarsi a partire dal 1° gennaio 2015 in caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di enti pubblici.

In proposito, le istruzioni alla compilazione del quadro F chiariscono che nel rigo F33, campo 1, deve essere indicato "l'ammontare complessivo dell'IVA sulle operazioni imponibili comprensivo dell'IVA addebitata in fattura ai sensi dell'art. 17-ter del d.P.R. n. 633/72".

Inoltre, si segnala che nella compilazione dei rigi del quadro F occorre tenere presente quanto specificato al paragrafo 4.2 delle Istruzioni parte generale dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, con riferimento al regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "Patent Box") per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, introdotto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

Ai fini della predetta compilazione, infatti, al punto 8 del citato paragrafo, è chiarito che "la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, ovvero, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito, in base a quanto previsto dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Patent box) devono essere indicate in maniera indistinta all'interno del quadro F. Ad esempio, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito,

dovranno essere incluse tra quelle assoggettate a tassazione e indicate nel rigo F05 del quadro F. Pertanto, il reddito di impresa (o la perdita) del periodo d'imposta risultante dalla differenza di tutte le componenti di reddito, positive e negative, indicato nel rigo F28 del quadro degli elementi contabili, dovrà essere comprensivo delle suddette quote di reddito o plusvalenze”.

La precisazione riportata ai fini della compilazione del quadro F del modello studi di settore assume particolare importanza se confrontata con le modalità di compilazione dei quadri RF o RG di UNICO 2016, in cui l'ammontare delle plusvalenze, ovvero, del reddito non tassato per effetto del regime opzionale di tassazione agevolata (Patent Box) deve essere indicato tra i componenti negativi ai fini della determinazione del reddito. La differenza tra l'importo di reddito indicato nel rigo F28 del modello studi di settore e nei corrispondenti righe dei quadri RF o RG di UNICO 2016 è stata adeguatamente tenuta in considerazione attraverso la modifica del controllo telematico che, in fase di trasmissione dello studio, verifica la corrispondenza tra il reddito indicato nel modello studi di settore e quello indicato nel quadro di UNICO¹².

Infine nel quadro F, al fine di semplificarne la struttura, per gli studi evoluti per il p.i. 2015, analogamente a quanto già operato lo scorso anno per gli studi evoluti per il p.i. 2014, è stato accorpato il contenuto dei righe F14 e F15¹³.

Per garantire una omogeneità nella numerazione del quadro F, per i soli studi evoluti nel 2014 e nel 2015, manca il rigo F15.

Si rileva, infine, che per la quasi totalità degli studi di settore afferenti attività esercitate in forma di impresa è stato previsto:

- un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione del quadro F per gli specifici modelli relativi agli studi approvati per i p.i. 2014 e 2015 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione “tipologia 1”);
- un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione del quadro F per gli specifici modelli relativi agli studi approvati per il p.i. 2013 che ne possono prevedere il richiamo (contraddistinto dalla denominazione “tipologia 2”).

¹² Analogo intervento è stato effettuato con riferimento ai parametri; in questo caso, la modifica del controllo telematico ha tenuto in considerazione il differente importo del reddito indicato nel rigo P47 del modello Parametri Impresa e nei corrispondenti righe dei quadri RF o RG di UNICO 2016.

¹³ In particolare, il nuovo campo F14 include sia i costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, con l'esclusione di quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso (costi inclusi nel rigo F14 nei modelli relativi a studi evoluti nel p.i. 2013) che l'ammontare dei costi per la produzione dei servizi (inclusi nel rigo F15 nei modelli relativi a studi evoluti nel p.i. 2013).

5.5 QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA

L'applicazione dei correttivi crisi prevede che il contribuente indichi nel quadro T dei modelli degli studi di settore relativi all'annualità 2015 alcuni dati necessari alla rimodulazione della stima dei ricavi o compensi¹⁴.

Per la maggior parte degli studi di settore applicabili alle attività esercitate in forma di impresa è previsto un unico documento che contiene le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro; le istruzioni relative agli specifici modelli, infatti, riportano la seguente indicazione: “Nel quadro T è prevista l'indicazione di ulteriori informazioni necessarie ad adeguare le risultanze dello studio di settore alla situazione di crisi economica. Per quanto riguarda le istruzioni relative alla compilazione di tale quadro si rinvia al documento “Istruzioni quadro T” che fa parte integrante delle presenti istruzioni”.

Negli studi relativi ad attività che possono essere esercitate sia in forma di impresa che di lavoro autonomo, invece, il relativo quadro T è stato predisposto prevedendo le due specifiche strutture relative alle differenti categorie reddituali.

In generale in tali quadri viene chiesto di indicare alcuni dati relativi ai periodi d'imposta 2012, 2013 e 2014 per la rimodulazione dell'indicatore “Durata delle scorte” e per l'applicazione del correttivo “congiunturale individuale”, dichiarati gli scorsi anni e, quindi, già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria; al riguardo si conferma quanto già chiarito dalle circolari n. 23/E del 2013, n. 20/E del 2014 e n. 28/E del 2015 per la presentazione dei modelli degli studi di settore relativi al periodo di imposta 2012, 2013 e 2014, in relazione alla circostanza che i contribuenti che dovessero risultare congrui e normali senza l'applicazione di correttivi in argomento potranno non compilare tali informazioni.

In questa sede si richiamano altresì alcuni chiarimenti già forniti nelle istruzioni dei modelli degli studi di settore. In particolare al paragrafo 4.2 (Modalità di compilazione) della Parte generale dei modelli è precisato che “ai fini della compilazione dei quadri “T - congiuntura economica”, i dati relativi alle annualità 2012, 2013 e 2014, necessari per l'applicazione del correttivo congiunturale individuale e per gli interventi relativi all'analisi di normalità economica, devono essere indicati per i soli periodi d'imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore, rispetto al 2015; in quest'ultimo caso, l'individuazione dello studio di settore rimane la stessa anche a seguito della relativa evoluzione (ad es. il contribuente che nel periodo di imposta 2015 è tenuto alla presentazione del modello WG40U e nelle annualità 2014, 2013 e 2012 ha presentato i modelli VG40U)”.

¹⁴ Si fa presente che, relativamente ai 12 studi di settore delle attività professionali che applicano funzioni di compenso basate sul numero degli incarichi, per il periodo d'imposta 2015, in conseguenza della differente metodologia di individuazione del correttivo congiunturale individuale, il quadro T è presente solo nei modelli degli studi WK01U, WK06U e YK05U. Per i restanti 9 studi le informazioni necessarie all'applicazione dei correttivi crisi risultano già presenti nel quadro D dei rispettivi modelli.

Si ritiene opportuno altresì richiamare quanto già indicato nella circolare n. 28/E del 2015, in cui è stato precisato che, “coerentemente a quanto indicato nella istruzioni Parte generale con riguardo all’evoluzione degli studi applicabili ad una determinata attività, anche nell’ipotesi in cui una specifica attività economica sia stata assoggettata, nel corso degli anni, a studi di settore diversi, l’individuazione del modello da cui reperire i dati deve rispettare lo stesso criterio in precedenza richiamato”.

Ad esempio, nel caso in cui sia stata svolta nel quadriennio 2012-2015 l’attività di Commercio al dettaglio di saponi, detersivi, prodotti per la lucidatura e affini - codice attività 47.78.60, il contribuente pur applicando per i p.i. 2014 e 2015 lo studio WM16U, nei periodi d’imposta 2012 e 2013 era tenuto all’applicazione dello studio UM87U (l’attività economica in parola, con il decreto ministeriale 29 dicembre 2014, è stata oggetto di migrazione da uno studio di settore all’altro); nel caso specifico, il contribuente dovrà quindi fornire le informazioni richieste nel quadro T - Congiuntura economica del modello WM16U facendo riferimento ai dati dichiarati negli anni 2012 e 2013 nel modello UM87U.

Appare opportuno inoltre evidenziare, come già precisato nella predetta circolare n. 28/E che, poiché ai fini della compilazione dei quadri T - Congiuntura economica, devono essere indicati i dati relativi ai soli periodi d’imposta in cui è stato dichiarato lo stesso codice attività prevalente o applicato lo stesso studio di settore rispetto al 2015, i soggetti che nelle tre annualità di riferimento (2012-2013-2014) hanno svolto una diversa attività (prevalente) per la quale hanno applicato un studio di settore diverso da quello applicato nel p.i. 2015, non possono compilare il citato quadro T. Nei confronti di tali contribuenti, non potendo disporre dei dati fondamentali per il calcolo dei correttivi crisi, è quindi preclusa la possibilità di accesso al correttivo relativo alla rimodulazione dell’indicatore “Durata delle scorte” e al correttivo “congiunturale individuale”.

In tali casi, i soggetti interessati potranno fornire indicazioni in merito alla situazione specifica utilizzando la sezione relativa alle annotazioni di GERICO 2016, ovvero lo specifico software “Segnalazioni” che sarà successivamente predisposto dall’Agenzia delle Entrate per segnalare eventuali circostanze in grado di giustificare lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore.

Si confermano, infine, anche le precisazioni della citata circolare n. 28/E in merito al fatto che non possono essere considerati più validi, ai fini della compilazione degli analoghi quadri relativi al periodo d’imposta 2015, i chiarimenti forniti con le precedenti circolari n. 30/E del 28 giugno 2011, n. 30/E del 11 luglio 2012, n. 23/E del 15 luglio 2013 e n. 20/E del 4 luglio 2014, circa la corretta compilazione dei quadri “T - Congiuntura economica” in particolari situazioni¹⁵.

¹⁵ In particolare, con riferimento alla circolare n. 20/E del 4 luglio 2014, non sono da considerare più validi i chiarimenti forniti nel paragrafo 5.4 (punti sub 1 e 2).

5.6 DATI COMPLEMENTARI PER L'EVOLUZIONE DEGLI STUDI

Nel corpo dei modelli relativi ad alcuni studi di settore approvati a partire dal periodo d'imposta 2014, è stato inserito un apposito quadro Z¹⁶ – Dati complementari, per chiedere ulteriori informazioni utili ai fini dell'aggiornamento degli studi stessi previsto per il periodo d'imposta 2017.

Tale modalità di azione, che sfrutta i canali della trasmissione della dichiarazione UNICO 2016, già adottata negli anni precedenti, si ritiene possa comportare notevoli vantaggi, oltre che per l'Agenzia, anche per i contribuenti, che non saranno tenuti all'invio di ulteriori informazioni tramite un apposito questionario.

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

Infine si fa presente che, tenuto anche conto di quanto previsto dal Sig. Ministro dell'Economia e delle Finanze nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018, in tema di studi di settore, sono state mantenute le informazioni aggiuntive introdotte nei modelli dell'anno scorso contenute nei quadri Z/D, per procedere, nei prossimi anni, ad una revisione degli studi di settore finalizzata a renderli maggiormente efficaci e a massimizzare l'attendibilità delle stime, assicurandone al contempo la semplificazione anche attraverso la riduzione del loro numero.

6. MODELLI INE

L'articolo 1, comma 19, primo periodo, della legge n. 296 del 2006, già richiamato nel paragrafo 5.2 per gli obblighi dichiarativi dei soggetti cessati nell'anno o in liquidazione ordinaria, prevede che nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore, vengano individuati specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati, ovvero di rapporti di lavoro irregolare.

Al fine di procedere all'elaborazione di tali indicatori, a partire dal periodo di imposta 2006, per tali tipologie di soggetti, è stato istituito, con i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia di approvazione di UNICO SP, PF e SC, l'obbligo di presentazione del modello "INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA".

¹⁶ In alcuni studi l'intervento ha interessato anche il quadro D.

L'obbligo dichiarativo è stato previsto per i soggetti per i quali non si rendevano applicabili gli studi di settore e/o che non erano tenuti alla compilazione del relativo modello di comunicazione dei dati.

Le informazioni che nel tempo sono state richieste all'interno di tali modelli dichiarativi erano sostanzialmente relative ai beni strumentali e al personale impiegato.

Tanto premesso, tenuto conto delle diverse fonti informative nella disponibilità dell'Agenzia, e nell'ottica di semplificare i rapporti con i contribuenti e di snellire gli adempimenti ad essi richiesti, non è più previsto, a partire dall'annualità 2015, l'obbligo di presentazione dei modelli "INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA".

In merito si osserva che "gli specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare", per i soggetti cui non si applicano gli studi di settore, saranno elaborati utilizzando le diverse banche dati nella disponibilità dell'Agenzia.

7. OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE DEI DATI E REGIME PREMIALE

Nella circolare n. 28/E del 2015 (paragrafo 8) è stata analizzata l'infedele compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dei relativi riflessi sull'applicazione del regime premiale, previsto dall'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011, per i soggetti congrui, coerenti e normali alle risultanze degli studi di settore.

In tale occasione, era stato osservato che "la valenza della disposizione contenuta nella lettera a) del comma 10 del citato articolo 10¹⁷ ha carattere autonomo rispetto sia a quella contenuta nella successiva lettera b), che prevede che "la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili", sia a quella di cui al precedente comma 9, che statuisce che per accedere al regime premiale è necessario essere congrui, anche a seguito di adeguamento, alle risultanze degli studi di settore.

L'indicazione infedele dei dati, di conseguenza, preclude l'accesso ai benefici del regime premiale per il solo fatto che non è stata verificata una condizione che la legge ha posto come necessaria al fine di poter fruire di tali

¹⁷ La lettera a) del comma 10 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 dispone che il regime premiale possa applicarsi a condizione che "il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti".

benefici, a prescindere se la sostituzione dei dati infedeli con quelli veritieri comporti una situazione di non congruità o di non coerenza agli indicatori”.

In questa sede, a parziale modifica di quanto già osservato nel richiamato documento di prassi dello scorso anno, si ritiene che, al fine di corrispondere agli obiettivi di trasparenza e incremento della *tax compliance*, occorra procedere ad una interpretazione sistematica della normativa di riferimento; in particolare, si è dell’avviso che la lettera a) del comma 10 del citato articolo 10 debba necessariamente essere letta in correlazione con il comma 9, del medesimo articolo, nonché con la lettera b) del comma 10 del decreto legge n. 201 del 2011.

Destinatari dei benefici del regime premiale di cui al comma 9 sono, quindi, quei contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, che dichiarano ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall’applicazione degli studi stessi, anche per effetto dell’adeguamento.

Dunque il contribuente può accedere al regime premiale a condizione che:

- dichiarare ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall’applicazione degli studi di settore (comma 9);
- assolvere regolarmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi (lett. a), comma 10);
- risultare coerente e normale con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione (lett. b), comma 10).

Alla luce di ciò appare evidente la *ratio legis* della norma agevolativa volta a premiare il contribuente virtuoso che assolve alle condizioni sopra esposte.

Ne consegue che l’enunciazione di principio secondo cui l’indicazione infedele dei dati preclude l’accesso ai benefici del regime premiale a prescindere dal fatto che la sostituzione dei dati infedeli con quelli veritieri comporti una situazione di non congruità o di non coerenza agli indicatori, non sembrerebbe in linea con la descritta *ratio legis*.

Pertanto, si può ritenere che la fedeltà dei dati risulta sussistere anche nel caso di errori o omissioni che non comportino la modifica:

- dell’assegnazione ai cluster;
- del calcolo dei ricavi o dei compensi stimati, ovvero, qualora gli errori o omissioni comportino la modifica dei ricavi o dei compensi stimati, le risultanze dell’applicazione degli studi di settore sulla base dei dati veritieri siano di un ammontare non superiore rispetto ai ricavi o compensi dichiarati;
- del posizionamento rispetto agli indicatori di normalità o di coerenza, nel senso che il contribuente - anche a seguito della modifica dei dati - risulti

coerente e normale ai sensi della lettera b) del comma 10 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011.

Con riferimento agli aspetti sanzionatori degli errori o omissioni in argomento, si rinvia a quanto chiarito nel successivo paragrafo 8.

8. SANZIONI PER L'INFEDELE COMPILAZIONE DEI MODELLI DEGLI STUDI DI SETTORE

Con il d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23, è stato riformato, al Titolo II, il sistema delle sanzioni amministrative tributarie.

Al riguardo, appare opportuno evidenziare che la normativa in vigore non ripropone quanto in precedenza previsto dai commi 2-bis e 2-bis.1, dell'articolo 1 e dai commi 4-bis e 4-ter, dell'articolo 5, del d.lgs. 471 del 1997, nonché dall'articolo 32, del d.lgs. n. 446 del 1997, in relazione alle maggiorazioni (del 10% e del 50%) della sanzione in conseguenza di violazioni relative alla comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore.

In particolare, il citato d.lgs. n. 158 del 2015 ha riformato, tra l'altro, gli articoli 1 e 5 del d.lgs. 471/97; la nuova formulazione di tali articoli non prevede più specifiche maggiorazioni delle sanzioni applicabili nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli degli studi di settore, ovvero di omessa presentazione di tali modelli, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti.

Contemporaneamente, a seguito dell'approvazione del d.lgs. n. 158 del 2015, è stato anche abrogato l'articolo 32 del d.lgs. n. 446 del 1997.

Con il medesimo intervento normativo sono state apportate modifiche alla soglia minima e massima della sanzione prevista all'articolo 8, comma 1,¹⁸ del d.lgs. n. 471 del 1997, fermo restando quanto disposto al medesimo comma 1, ultimo periodo, del citato articolo 8, ovvero che “si applica la sanzione in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, 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”; al riguardo si osserva che la sanzione minima è stata posta pari a 250 euro mentre la massima a 2.000 euro.

Si fa presente altresì che, ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo n. 158 del 2015, come modificato dall'articolo 1, comma 133, della legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità per il 2016), le nuove disposizioni si applicano dal 1 gennaio 2016. In merito all'operatività delle sopra citate disposizioni, con

¹⁸ L'articolo 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 prevedeva, prima delle modifiche, che si applicasse la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

riferimento all'applicazione del principio del favor rei agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016, si rinvia ai chiarimenti e alle indicazioni fornite con la circolare n. 4/E del 4 marzo 2016.

Per completezza di argomento si fa presente che, in relazione ai dati e le informazioni dichiarate nel modello per l'applicazione degli studi di settore, la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 è applicabile solo con riferimento a quelli rilevanti ai fini dell'assegnazione ai cluster di riferimento, della stima dei ricavi o dei compensi e del calcolo degli indicatori di normalità o di coerenza.

Tali variabili compilative sono esplicitate nelle Note Tecniche e Metodologiche di approvazione degli studi; in merito si fa presente che le ultime versioni di GERICO prevedono una specifica funzionalità che segnala le variabili rilevanti ai fini dell'assegnazione ai cluster, della stima, della coerenza e della normalità (disponibile nella scheda "Calcolo" > "Evidenzia campi per il calcolo").

9. APPLICAZIONE DEI PARAMETRI

Atteso il perdurare nel 2015 della congiuntura economica negativa, si richiamano in questa sede le indicazioni operative già diramate per le attività di controllo relative ai periodi di imposta dal 2008 al 2014 (cfr. da ultima la circolare n. 28/E del 2015).

In particolare, si fa presente che anche per il periodo di imposta 2015 la ricostruzione dei ricavi e compensi operata attraverso le risultanze dei parametri istituiti dalla legge n. 549 del 1995 potrebbe risultare meno sostenibile rispetto al passato.

Al riguardo si osserva, tra l'altro, che le risultanze dei parametri potrebbero essere influenzate anche dal fatto che, nei relativi modelli, non sono stati previsti interventi finalizzati alla gestione della maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria e delle quote di ammortamento determinate per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (per gli approfondimenti sull'argomento, si rinvia al paragrafo 5.4 della presente circolare).

Quindi, per il periodo di imposta 2015, si conferma che le risultanze dei parametri saranno utilizzate prevalentemente in fase di selezione dei soggetti e che, per l'eventuale attività di accertamento, si avrà cura di verificare la sussistenza, oltre che della presenza di maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei parametri, anche di ulteriori e significativi elementi di ausilio alla determinazione della pretesa tributaria.

10. COMUNICAZIONE DEI DATI DA PARTE DEI CONTRIBUENTI FORFETARI

La legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto un nuovo regime agevolato, rivolto alle persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arte o professioni, in forma individuale.

L'ingresso e la permanenza in tale regime determina per il contribuente una serie di importanti agevolazioni e benefici di seguito sintetizzati¹⁹:

- determinazione forfetaria del reddito;
- imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP del 15%;
- vantaggi in termini di adempimenti e di semplificazioni ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi;
- esclusione dall'applicazione degli studi di settore e dai parametri.

La norma istitutiva prevede anche una serie di informazioni che devono essere richieste al contribuente.

In particolare, l'art. 1, comma 73, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nel disporre l'esclusione per i contribuenti che applicano il regime forfetario dall'applicazione degli studi di settore, prevede che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

Il quadro RS del modello di dichiarazione "Unico 2016-PF", approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 gennaio 2016, prevede, infatti, un nuovo prospetto denominato "Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi".

Al riguardo, con la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016 è stato precisato che "Tale prospetto deve essere compilato dai soli contribuenti che hanno applicato il regime forfetario in argomento nel 2015, al fine di fornire all'Amministrazione Finanziaria alcuni elementi informativi dalla stessa individuati per le finalità previste dal citato comma 73. In particolare, i soggetti forfetari devono dichiarare, cumulativamente, le informazioni relative al tipo di attività svolta (ad esempio, informazioni riguardanti i lavoratori dipendenti, i mezzi di trasporto, i costi e le spese sostenute, i compensi corrisposti, i consumi,...), indicate nei righi da RS374 a RS378, per l'attività di impresa, ed nei righi da RS379 a RS381, per quella di lavoro autonomo. Nel caso vengano esercitate sia attività di impresa che di lavoro autonomo, dovranno essere compilate entrambe le sezioni del

¹⁹ Per un approfondimento sulle caratteristiche e il funzionamento del nuovo regime forfetario si rinvia ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 10/E del 4 aprile 2016.

prospetto. Tanto premesso si osserva che, in linea generale - coerentemente con gli adempimenti richiesti ai contribuenti che applicano il regime forfetario ed alle significative semplificazioni loro riconosciute - i dati richiesti nel prospetto dichiarativo devono essere indicati con riguardo alla documentazione ricevuta o emessa da tali soggetti. Ad esempio, le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa dovranno essere dichiarate solo laddove i contribuenti abbiano ricevuto la relativa documentazione fiscale nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata. Si rileva, inoltre, che i beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%".

Con riferimento a tale ultima precisazione del documento di prassi richiamato, attesi i quesiti pervenuti, si forniscono ulteriori chiarimenti sulla portata dell'enunciazione di principio secondo cui "i beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%".

Tenuto conto, infatti, delle finalità cui è destinata la raccolta delle suddette informazioni e delle ragioni di semplificazione che hanno ispirato l'introduzione del nuovo regime agevolato, si fa presente che l'indicazione fornita nella citata circolare n. 10/E del 2016 è applicabile anche ai costi e alle spese afferenti a beni o servizi utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente.

Pertanto, nel nuovo prospetto di UNICO denominato "Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi", anche i costi e le spese afferenti a beni o servizi utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi

ALLEGATO 1

A) STUDI COMMERCIO

A1) Studio WM04U – Farmacie

Nel modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore WM04U relativo all'esercizio dell'attività di farmacie (c.a. 47.73.10), viene richiesto di dichiarare, nel rigo D59, "l'importo complessivo (costo di acquisto) dei prodotti e dei farmaci resi all'Ass. Inde o distrutti tramite struttura autorizzata, senza tener conto dell'eventuale indennizzo percepito".

Invece, nel rigo F36 viene richiesta l'informazione afferente "il valore dei beni relativi a materie prime, sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti nonché ai prodotti in corso di lavorazione che, nel corso del periodo d'imposta, sono stati distrutti dall'imprenditore in dipendenza di un fatto eccezionale o perduti a causa di eventi fortuiti o accidentali (come, ad esempio, in caso di furto)".

Al riguardo, gli importi da dichiarare al rigo D59 non vanno indicati anche nel rigo F36.

Infatti, come chiarito dalla circolare n. 30/E del 2011 in F36 dovrà essere riportato, per ciascuna tipologia dei beni il costo storico degli stessi nel caso in cui siano stati distrutti o sottratti "sia a causa di eventi fortuiti, accidentali e comunque indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, sia a causa del comportamento dell'imprenditore che ha provveduto volontariamente alla distruzione di beni di magazzino in dipendenza di un fatto eccezionale".

In tale documento di prassi è anche ulteriormente specificato che "le distruzioni di beni non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore o dall'eccezionalità dell'operazione, normalmente connesse a situazioni ricorrenti, quali sfridi, cali naturali, alterazioni, ecc. o le operazioni di distruzioni collegate ad operazioni di trasformazione di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa" non devono essere indicate in tale rigo.

Tenuto conto della peculiarità dell'attività oggetto dello studio in argomento, la distruzione dei prodotti e dei farmaci attraverso l'Ass. Inde o altra struttura autorizzata non è considerata, in fase di compilazione del modello e di applicazione dello studio, una operazione eccezionale.

Si osserva, inoltre, che gli importi dichiarati in tali righe rilevano, tra l'altro, ai fini della stima dei ricavi; infatti per la determinazione del costo del venduto, si tiene conto, sottraendone il valore, sia dell'importo relativo ai prodotti distrutti e farmaci restituiti all'Ass. Inde (D59) che di quello afferente le materie prime,

sussidiare, semilavorati, merci e prodotti finiti nonché i prodotti in corso di lavorazione distrutti in dipendenza di un fatto eccezionale (F36).

Pertanto, laddove l'importo correlato al costo di un bene oggetto di distruzione venga dichiarato sia in D59 che in F36, si beneficerebbe indebitamente di una non corretta riduzione della stima dello studio di settore.

B) STUDI SERVIZI

B1) Studio di settore VG41U – Ricerche di mercato e sondaggi di opinione

Con riferimento allo studio di settore VG41U, il cui modello deve essere presentato dai soggetti che dichiarano di esercitare prevalentemente l'attività contraddistinta dal codice Ateco 73.20.00 ("Ricerche di mercato e sondaggi di opinione"), si rappresenta che, da successive analisi effettuate sulla banca dati delle posizioni utilizzate ai fini della costruzione dello studio (ci si riferisce in particolare ai soggetti che hanno presentato il modello UG41U per il periodo d'imposta 2011), è emerso che una parte significativa dei contribuenti interessati hanno dichiarato di esercitare attività non strettamente afferenti la ricerca di mercato e i sondaggi di opinione, con una incidenza sui ricavi/compensi talora anche consistente.

Tali contribuenti si concentrano, in grande prevalenza, nel cluster 2 ("Contribuenti che operano attraverso metodologie di ricerca diversificate") e nel cluster 3 ("Contribuenti che operano quasi esclusivamente per il committente principale svolgendo attività diverse dalla sola rilevazione").

Si ritiene possibile, di conseguenza, che per tali due cluster lo studio possa non cogliere pienamente l'attività effettivamente esercitata dai soggetti, sia in termini di stima che per quanto riguarda il posizionamento degli indicatori di coerenza.

Alla luce delle risultanze illustrate, si raccomanda agli Uffici di valutare con particolare cautela, in fase di controllo, le risultanze dello studio di settore VG41U per i contribuenti che, sulla base degli esiti dell'analisi discriminante, risultino assegnati con una percentuale significativa ai cluster 2 e 3.

B2) Studio di settore WG54U – Sale giochi e biliardi, gestione di apparecchi automatici da intrattenimento

Lo studio WG54U presenta delle novità negli esiti di alcuni indicatori di coerenza economica, già previsti nella precedente versione dello studio VG54U.

In particolare, gli indicatori "Ricavo medio per apparecchio senza vincita in denaro" e "Ricavo medio per apparecchio con vincita in denaro" sono applicabili

al verificarsi delle condizioni di seguito descritte; diversamente risultano non applicabili.

1) L'indicatore "Ricavo medio per apparecchio senza vincita in denaro" si applica:

- in presenza di apparecchi senza vincita in denaro o dei ricavi da essi conseguiti;

oppure

- in assenza di apparecchi di cui all'art. 110 comma 6 del TULPS, di quelli senza vincita in denaro e, congiuntamente, in assenza di ricavi relativi ad entrambe le tipologie di apparecchi.

2) L'indicatore "Ricavo medio per apparecchio con vincita in denaro" si applica:

- in presenza di apparecchi di cui all'art. 110 comma 6 del TULPS o dei ricavi da essi conseguiti;

oppure

- in assenza di apparecchi di cui all'art.110 comma 6 del TULPS, di quelli senza vincita in denaro e, congiuntamente, in assenza di ricavi relativi ad entrambe le tipologie di apparecchi.

Si evidenzia che, in assenza delle condizioni di applicabilità menzionate, per gli indicatori "Ricavo medio per apparecchio senza vincita in denaro" e "Ricavo medio per apparecchio con vincita in denaro", GERICO 2016 prevede l'esplicitazione, in corrispondenza dell'esito, della dicitura "non applicabile".

B3) Studio di settore WG83U – Gestione di impianti sportivi

Con riferimento allo studio di settore WG83U si fa presente che, per le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono, congiuntamente all'attività istituzionale, anche attività commerciali (in maniera non prevalente), nonché per le società sportive dilettantistiche che percepiscono proventi non imponibili ai fini delle imposte sui redditi, conseguiti in diretta attuazione degli scopi istituzionali (risoluzione n. 38/E del 17 maggio 2010, quesito n. 2), è stato individuato un apposito cluster (cluster 4 – "Associazioni e società sportive dilettantistiche").

Per tale cluster, ai fini della stima dei ricavi, la funzione di regressione tiene conto esclusivamente di variabili indicate nel quadro F ("Elementi contabili"). Al riguardo si rappresenta che, diversamente dagli altri quadri del modello le cui variabili fanno riferimento congiuntamente all'attività istituzionale e a quella commerciale, il quadro F deve essere compilato esclusivamente per la parte commerciale dell'attività.

Con riferimento all'analisi della coerenza economica, tenuto conto di quanto previsto dalla Nota tecnica e metodologica dello studio WG83U, approvata con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, si rileva che gli indicatori:

- “Margine per addetto non dipendente – in assenza di spese per prestazioni di lavoro per tipologia diversa da associazione e società sportiva dilettantistica”;
- Valore aggiunto lordo per addetto – in presenza di spese per prestazioni di lavoro per tipologia diversa da associazione e società sportiva dilettantistica”;
- “Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti – per tipologia diversa da associazione e società sportiva dilettantistica”;

non risultano applicabili nel caso sia compilato il rigo D37 della sezione “Associazioni e Società sportive dilettantistiche iscritte al registro del CONI” del modello. In tal caso GERICO 2016 prevede l’esplicitazione, in corrispondenza dell’esito, della dicitura “non applicabile”.

B4) Studio di settore WG96U – Altre attività di manutenzione autoveicoli e di soccorso stradale

Lo studio WG96U, diversamente da quanto previsto per la precedente versione VG96U, si applica anche ai soggetti che esercitano l’attività di “Gestione di parcheggi e autorimesse”, codice attività 52.21.50. A tal riguardo si rileva che, nel modello VG96U approvato per il p.i. 2013, il codice Ateco in questione era previsto ai soli fini dell’acquisizione dei dati.

In relazione allo studio WG96U, tenuto conto di quanto previsto dalla relativa Nota tecnica e metodologica, approvata con decreto ministeriale 22 dicembre 2015, con riferimento all’analisi della coerenza economica si fa presente quanto segue:

- gli indicatori “Resa dei consumi di acqua” e “Resa dei consumi di energia elettrica” si applicano solo nel caso in cui la somma delle probabilità di appartenenza ai cluster 1 (“Lavaggio veicoli self-service”), 4 (“Lavaggio veicoli automatico e self-service”), 6 (“Lavaggio veicoli manuale”) e 9 (“Lavaggio veicoli automatico”) risulti maggiore o uguale alla somma delle probabilità di appartenenza agli altri cluster;
- l’indicatore “Ricavo per posto auto” si applica esclusivamente in presenza di ricavi da parcheggio/autorimessa (di cui ai rigi D10 e D11 del modello), oppure nel caso in cui sia indicato il numero massimo di posti auto disponibili (di cui al rigo D24 del modello).

In relazione ai citati indicatori, per i casi in cui non ricorrano in fase di applicazione dello studio le descritte condizioni di applicabilità, GERICO 2016 prevede l’esplicitazione, in corrispondenza dell’esito, della dicitura “non applicabile”.

C) STUDI ATTIVITÀ PROFESSIONALI

C1) Studio di settore YK03U – Attività tecniche svolte da geometri

Si evidenzia che, al fine di fornire ulteriori chiarimenti in merito alla compilazione del modello dello studio di settore YK03U, per le domande edilizie caratterizzate da un contenuto meramente amministrativo, presentate presso pubbliche amministrazioni, sono state integrate le relative istruzioni.

In particolare è stato specificato che, nella variabile “Altre attività” (rigo D25 del modello dello studio), devono essere indicate anche quelle pratiche edilizie previste dall’art. 6 del Testo Unico per l’edilizia, d.P.R. n. 380/2001, del tutto prive di contenuto progettuale.

C2) Studio di settore YK05U – Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti

Si evidenzia che, al fine di fornire ulteriori chiarimenti in merito alla compilazione del modello dello studio di settore YK05U sono state integrate le istruzioni del rigo D15 - Invii telematici esclusi quelli connessi con altre prestazioni professionali (F24 e simili) specificando devono essere indicati esclusivamente gli invii telematici (modelli F24 e simili) non connessi con altre prestazioni professionali.

Pertanto, gli inoltri telematici connessi ad altre prestazioni professionali non devono essere riportati nel rigo D15: al riguardo, i relativi compensi concorrono a formare il valore della prestazione a cui si riferiscono.