

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 24/2016
del 30 giugno 2016

C.M. 24/E/2016:
CHIARIMENTI sugli STUDI di SETTORE

1. Decreti approvati nel 2015
2. Regime premiale
3. Novità della modulistica
4. Contribuenti forfettari

Studio Mariani

La C.M. 24/E/2016 fornisce i chiarimenti ufficiali dell'Agenzia delle entrate per l'applicazione degli studi di settore e dei parametri per il periodo d'imposta 2015.

Il documento di prassi affronta tutte le novità in vigore per l'annualità considerata. Si va dai decreti del 22 dicembre scorso con i quali sono stati approvati i 70 studi di settore revisionati per il 2015, passando attraverso le novità della modulistica, fino alle indicazioni relative alla compilazione dei dati riguardanti l'attività svolta per i contribuenti forfetari.

Sull'indicazione infedele dei dati per l'accesso ai benefici del regime premiale si registra un'apertura da parte dell'Agenzia delle Entrate. I contribuenti che non hanno compilato correttamente i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti infatti, potranno, comunque accedere alle agevolazioni previste se gli errori non modificano la situazione di congruità, coerenza e normalità economica e l'assegnazione al cluster.

Il 30 maggio 2016 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la Circolare 24/E il cui contenuto riporta i chiarimenti ufficiali sull'applicazione degli studi di settore e dei parametri per il periodo di imposta 2015. La circolare ripercorre le principali novità approvate in questi mesi con riferimento alla citata annualità d'imposta facendo un puntuale riepilogo dei cambiamenti introdotti e delle conferme previste. Vediamo nel dettaglio i **principali ambiti d'intervento**.

1. Decreti approvati nel 2015

Il decreto MEF del 22 dicembre 2015, contiene l'analisi dei 70 studi di settore revisionati per l'anno 2015 con le relative note metodologiche di accompagnamento che mettono in luce i criteri di costruzione dei singoli studi di settore di nuova applicazione nel corso del 2015.

Oltre a tali elementi il decreto contiene l'aggiornamento di una serie di dati che confluiscono nell'elaborazione dello studio di settore con lo specifico scopo di differenziare il risultato finale in ragione del luogo di esercizio delle singole attività.

Nella sostanza si tratta di elementi di personalizzazione territoriale (le cosiddette territorialità) che riportano dei coefficienti legati ad alcuni elementi contabili in grado, come detto di differenziare i singoli studi di settore a seconda della specifica zona dove l'impresa opera.

In particolare l'aggiornamento delle **analisi della territorialità riguarda:**

- il livello dei canoni di affitto dei locali commerciali (determinato a livello comunale, tiene conto dell'influenza del costo degli affitti sulla determinazione del ricarico);
- il livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale Irpef (calcolato a livello provinciale, regionale e di macro area territoriale, tiene conto dell'influenza del livello di benessere e del grado di sviluppo economico territoriale sulla determinazione dei ricavi);
- il livello delle retribuzioni (calcolato a livello provinciale);
- il livello delle quotazioni immobiliari (tiene conto dei valori di mercato degli immobili per comune, provincia, regione e area territoriale desunti dalle analisi dell'OMI per il 2013);
- il livello dei canoni di locazione degli immobili.

In relazione agli elementi sopra menzionati va riferito che complessivamente si tratta di strumenti che non incidono in maniera troppo significativa sull'esito finale dello studio di settore.

Indicatori di coerenza D.M. 24 marzo 2014

Il decreto del 21 marzo 2014 ha istituito sei indicatori di coerenza volti essenzialmente a contrastare possibili situazioni di non corretta compilazione dei modelli dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Si tratta di indicatori in parte noti agli operatori del settore, in quanto già utilizzati per le segnalazioni telematiche inviate ai contribuenti in presenza di gravi anomalie nella compilazione dei modelli. Le note allegate al citato decreto contengono le specifiche tecniche e metodologiche di costruzione di ognuno degli indicatori. Nel dettaglio si tratta di indici non particolarmente complessi, destinati principalmente ad intercettare anomalie abbastanza grossolane che potrebbero evidenziare a seconda dei casi:

- errori di compilazione del modello (es. indicatore: «*Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale*»);
- una possibile alterazione dei dati (es. indicatore: «*Valore negativo del costo del venduto comprensivo del costo per la produzione di servizi*»).

La circolare chiarisce che tali indicatori non avendo subito modifiche conservano la loro efficacia anche per il periodo d'imposta 2015.

INDICE E FUNZIONAMENTO – STUDI DI SETTORE

Indice	Funzionamento	Motivazione e Righi del modello interessati
<p>A)</p> <p>«Incoerenza nel valore delle rimanenze finali e/o delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale».</p>	<p>L'indicatore si applica alle imprese che indicano il valore delle rimanenze iniziali o finali relative ad opere ultrannuali. Per essere coerente il contribuente deve indicare sempre valori pari a zero.</p> <p>Ad esempio lo studio di settore WG37U relativo ai bar non può mai avere rimanenze ultrannuali in quanto la tipologia di attività non ammette la presenza di tale posta contabile.</p>	<p>Si tratta di un indicatore che verifica la mancata esposizione di dati che non devono riguardare quel determinato studio di settore.</p> <p>L'incoerenza scatta se i righi F06 (esistenze iniziali relative ad opere o forniture ultrannuali); e F07 (esistenze finali relative ad opere o forniture ultrannuali del modello) non sono pari a zero.</p>
<p>B)</p> <p>«Valore negativo del costo del venduto comprensivo del costo per la produzione di servizi»</p>	<p>Si applica alle imprese che indicano nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore un valore negativo del costo del venduto (comprensivo del costo per la produzione di servizi)</p>	<p>L'incoerenza scatta se $(F14+F15+F12-F13) < 0$</p> <p>Dove:</p> <ul style="list-style-type: none"> • F14: acquisto materie prime; • F15: costo per acquisto di servizi; • F12: Rimanenze iniziali; • F13: Rimanenze finali. <p>L'indice ha come finalità</p>

		quella di tenere monitorato il possibile eccessivo importo destinato alle rimanenze finali.
C) «Valore negativo del costo del venduto relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso»	Si applica alle imprese che dichiarano un valore negativo del costo del venduto relativo a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso.	L'incoerenza scatta se $(F11+F09+F10) < 0$ Dove: <ul style="list-style-type: none"> • F11: costo acquisto prodotti soggetti ad aggio; • F09: Rimanenze iniziali prodotti soggetti ad aggio; • F10: Rimanenze finali prodotti soggetti ad aggio.
D) «Mancata dichiarazione delle spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria in presenza del relativo valore dei beni strumentali»	Si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, un valore dei beni strumentali acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non indicano spese per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria.	L'indice intende verificare la coerenza fra quanto indicato nel rigo F29 ed il rigo F18 del modello. In presenza dei righi F29 (campo 3 rigo «di cui») deve essere compilato anche il rigo F18 (campo 4 rigo «di cui»).
E) «Mancata dichiarazione del valore dei beni strumentali in presenza dei relativi ammortamenti»	Si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, la presenza di ammortamenti e non indicano un valore dei beni strumentali in proprietà.	L'indice intende verificare la coerenza fra quanto indicato nel rigo F29 ed il rigo F20 del modello. In presenza del rigo F20 (campo 1 «Ammortamenti») deve essere compilato anche il rigo F29 (campo 1 «Valore dei beni strumentali»).
I) «Mancata dichiarazione del numero e/o della percentuale di lavoro prestato dagli associati in partecipazione in presenza di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro».	Si applica alle imprese che indicano, nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro e non indicano il numero e/o la percentuale di lavoro prestato negli associati in partecipazione.	L'indice intende verificare la coerenza fra quanto indicato nel rigo A09 ed il rigo F23 (campo 2 «di cui») del modello. In presenza del rigo F23 (campo 2 «Utili spettanti agli associati in partecipazione euro ...») deve essere compilato anche il rigo A09 (campo 1 e 2 «Numero

		associati e percentuale di lavoro prestato»).
--	--	---

Tali indici come indicato in tabella, sono contraddistinti nell'esito di Gerico, da lettere alfabetiche (da A ad F). La loro eventuale incoerenza merita una opportuna verifica da parte del contribuente, perché nella maggior parte dei casi si tratta di squadrature derivanti da errori del contribuente nella gestione dei dati contabili ed extracontabili.

2. Regime premiale

Tra i chiarimenti di maggiore interesse, nella circolare si registra una importante apertura interpretativa in ordine alle possibili conseguenze derivanti dall'indicazione infedele dei dati ai fini dell'accesso ai benefici del **regime premiale**.

Secondo le Entrate, infatti, la permanenza nel regime risulta sussistere, se gli **errori di compilazione consentono di confermare**:

- l'assegnazione ai cluster;
- le condizioni di congruità;
- l'allineamento agli indici di coerenza e normalità economica.

Al ricorrere di tali presupposti, pertanto, non vengono meno le condizioni che consentono ai contribuenti di beneficiare delle agevolazioni in tema di verifiche fiscali concesse dalla normativa.

Nello specifico si tratta:

- dell'esclusione dagli accertamenti analitico-presuntivi,
- della riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento
- della possibilità di determinazione sintetica del reddito complessivo, solo nel caso in cui lo stesso ecceda di almeno un terzo quello dichiarato (invece che di un quinto come ordinariamente previsto).

Inoltre, la circolare ricorda che risultano sanzionabili (art. 8, D.Lgs. 471/1997) solo i casi in cui i dati e le informazioni, dichiarati in maniera infedele, si dimostrano rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nell'assegnazione ai cluster di riferimento, nella stima dei ricavi o dei compensi, di calcolo degli indicatori di normalità o di coerenza.

Revisione congiunturale

I correttivi congiunturali anticrisi previsti dal D.M. 12 maggio 2016 prevedono l'introduzione di cinque tipologie di correttivi così suddivisi:

- interventi relativi all'analisi di coerenza economica;
- interventi relativi all'analisi di normalità economica riguardanti l'indicatore «Durata delle scorte»;
- correttivi congiunturali di settore;
- correttivi congiunturali territoriali;
- correttivi congiunturali individuali.

Su questo aspetto va preliminarmente sottolineato come, i correttivi in vigore nel 2015 risentono del fatto che gli studi di settore rielaborati per effetto dell'adeguamento triennale imposto dalla normativa sono ormai il frutto di un riesame condotto su annualità di per sé già contraddistinte dalla crisi. Pertanto il loro effetto sulla funzione ricavo/compenso è di gran lunga inferiore rispetto a quello elaborato con riferimento alle annualità precedenti.

Tanto premesso, si deve sottolineare come il modo di funzionamento dei predetti correttivi è simile a quello in vigore con riferimento al periodo d'imposta precedente (2014).

Il correttivo congiunturale individuale, quello solitamente più significativo in termini di riduzione, è rimasto fermo sui parametri elaborati nel periodo d'imposta precedente (2014) che sono stati solamente opportunamente rimodulati tenendo conto delle variazioni intercorse con riferimento al 2015.

Il correttivo in questione si attiva solo per i soggetti:

- non congrui,
- normali rispetto agli indicatori legati al valore dei beni strumentali,
- che presentano una riduzione del livello di efficienza produttiva della loro attività.

Il livello di efficienza viene, poi, misurato attraverso una formula matematica i cui fattori determinanti diventano:

- i ricavi dichiarati – Rigo F1/F2 (da allinearsi eventualmente con quelli teorici solo in ipotesi di non congruità),
- il valore dei beni strumentali (Rigo F29 dei vari modelli)
- il numero di addetti (personale dipendente e soci) dedicati all'attività d'impresa (quadro A).

È la combinazione di tali elementi che, solo previa compilazione dell'apposito quadro T posto in calce al modello, determina l'attivazione del correttivo.

Con riferimento agli altri correttivi anticrisi, diversi da quello «*individuale*», si registra la riconferma di quello di «*settore*» che si attiva, come per gli anni precedenti, solo per i soggetti non congrui attraverso un'opportuna percentuale da applicare al ricavo base (prima dell'applicazione dei correttivi) stimato dal software.

Il coefficiente utilizzato è quello previsto dalle tabelle allegate alla apposita nota metodologica di cui al D.M. del 12 maggio scorso, la cui entità varia a seconda dello studio di settore applicato e del cluster specifico di appartenenza del contribuente; il tutto indipendentemente dalla compilazione o meno del quadro T.

Tale elemento di riduzione è accompagnato anche quest'anno da uno specifico correttivo congiunturale territoriale in grado di amplificarne gli effetti in funzione del luogo nel quale è situata l'attività operativa dell'impresa.

Infine si segnala la **principale novità riguardante il periodo d'imposta 2015 in tema di correttivi.**

Si tratta del correttivo applicabile agli indicatori di coerenza economica.

In pratica questo elemento non incide sul calcolo di Gerico legato alla congruità, ma è calibrato per intervenire direttamente sull'esito di alcuni indicatori di coerenza.

In particolare 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 invece 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. Novità della modulistica

In relazione agli adempimenti tradizionalmente collegati all'invio degli studi di settore, va evidenziato come è stata prevista l'eliminazione dell'obbligo di presentare i modelli Ine (Indicatori di normalità economica per i soggetti esonerati dagli studi) e il modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta o che si trovano in liquidazione ordinaria. Con riferimento all'anno d'imposta 2015, questi due adempimenti, infatti, risultano non più necessari poiché, stando a quanto comunicato dalla Entrate con il comunicato stampa del 29 gennaio 2016, eventuali ricavi/compensi non dichiarati o rapporti di lavoro irregolare potranno essere efficacemente rilevati attraverso l'integrazione e l'analisi delle diverse banche dati a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto attiene invece ai modelli da allegare ad Unico, non sono molte le novità previste nei nuovi tracciati rispetto a quelle presenti negli anni scorsi. Rimane, infatti, la struttura tipica che aveva caratterizzato le precedenti edizioni con modelli ed istruzioni divisi per comparti a seconda delle singole aree di analisi (istruzioni generali, elementi contabili, personale addetto all'attività, dati congiunturali).

L'unica novità degna di nota riguarda l'introduzione nei rigi F18 (campo 6) e F20 (campo 3) dei modelli dei dati contabili previsti per le imprese, degli appositi riquadri destinati alla gestione della maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria e degli ammortamenti, determinata per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015). La stessa regola si applica anche per i dati contabili riguardanti i professionisti. In questo caso la maggiorazione va indicata al rigo G11 campo 3 per gli ammortamenti e al rigo G12 campo 2 per i canoni di locazione finanziaria. Fra le novità si segnala anche il chiarimento previsto in relazione alle modalità di indicazione dei dati IVA ai fini del calcolo dell'aliquota media in caso di split payment. 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*», anche se poi quest'Iva non viene pagata all'emittente, ma sarà versata attraverso l'ormai noto meccanismo «della scissione» direttamente all'Erario dall'ente pubblico

4. Contribuenti forfettari

La circolare fornisce infine alcuni chiarimenti in ordine agli obblighi informativi previsti in dichiarazione per i contribuenti che hanno aderito al nuovo regime forfetario introdotto dalla L. 190/2014.

In particolare, il co. 73, art. 1, L. 190/2014, nel disporre l'esclusione per i contribuenti che applicano il regime forfetario dall'applicazione degli studi di settore, prevede che, con l'approvazione dei modelli per la dichiarazione dei redditi, siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi di indicazione relativamente all'attività svolta.

A tal fine il quadro RS del modello UNICO 2016 include un nuovo prospetto denominato «*Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi*».

Sulla specifica questione l'Agenzia delle entrate si era già espressa, con la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016 dove era stato definitivamente chiarito che il prospetto in questione va compilato unicamente dai contribuenti che hanno applicato il regime forfetario nell'annualità 2015 (e non quindi, ad esempio, dagli ex minimi di cui all'art. 27, co. 3, D.L. 98/2011).

Con la circolare 24/E/2016 l'Agenzia ribadisce, inoltre, che nel nuovo prospetto del quadro RS di UNICO dovranno essere dichiarati nella misura del 50% anche i beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente.