



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fax 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 51

Roma, 30 giugno 2009

Oggetto: Studi di settore – Periodo d'imposta 2008 – Circolare Agenzia Entrate 18 giugno 2009, n. 29/E

Sommario

1. PREMESSA	2
2. ULTERIORE REVISIONE STUDI DI SETTORE PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2008.	2
3. REVISIONE CONGIUNTURALE SPECIALE DEGLI STUDI DI SETTORE: CORRETTIVI.	3
4. AGGIORNAMENTI DEL SOFTWARE GERICO PER EVIDENZIARE QUANDO LA CONGRUITÀ DIPENDE DALL'APPLICAZIONE DEI CORRETTIVI.....	3
5. RETROATTIVITÀ DEGLI STUDI EVOLUTI E DI QUELLI INTEGRATI IN FASE ACCERTATIVI.....	4

1. Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 18 giugno 2009, n. 29/E, illustra le novità intervenute sugli studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2008, chiarendo nei dettagli l'intervento operato in sede di revisione triennale e sui correttivi congiunturali legati alla crisi economica.

In particolare, si ricorda che entro il 31 dicembre 2008 sono stati revisionati 69 studi di settore (cfr Com. trib. 23.12.2008, n. 112), poi approvati con i decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 dicembre 2008. Tale revisione triennale è avvenuta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2006.

A tale proposito si precisa che nelle note tecniche e metodologiche, allegate ai predetti decreti del 23 dicembre 2008 di approvazione dei nuovi studi di settore evoluti, è riportata la metodologia seguita ai fini dell'applicazione dei citati studi di settore con particolare riferimento all'analisi discriminante, di coerenza, della normalità economica e della congruità. Nella sostanza si è data conferma alla metodologia adottata con riferimento alla revisione triennale intervenuta in relazione all'anno 2007 (cfr Com. trib. 22.05.2008, n. 40).

Per effetto della crisi economica e finanziaria che ha interessato l'intero sistema economico mondiale, la Commissione degli esperti è intervenuta, dapprima, chiarendo la necessità di adottare idonee soluzioni per adeguare lo strumento degli studi di settore agli effetti della registrata crisi economica e, poi, con la richiesta di "*revisione congiunturale speciale*" non solo dei predetti 69 nuovi studi di settore approvati, ma anche di tutti gli altri 137 studi già in vigore (cfr. Approfondimento 5 maggio 2009 n. 3).

Tale revisione ha dato vita all'elaborazione di specifici fattori correttivi, approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 maggio 2009, illustrati dettagliatamente nell'allegato tecnico collegato al suddetto decreto, al quale si rinvia per eventuali altri approfondimenti.

Nel prosieguo si cercherà di chiarire i correttivi congiunturali previsti per effetto della richiamata crisi economica e l'utilizzo retroattivo degli studi evoluti e di quelli integrati a seguito della stessa crisi nella fase accertativa.

Occorre, tuttavia, premettere che si tratta solamente di una *prima revisione*. E' vero, infatti, che tutti 206 studi di settore verranno, infatti, riconsiderati al fine di cogliere gli ulteriori elementi che possono avere un effetto sulla stima dei ricavi.

2. Ulteriore revisione studi di settore per il periodo di imposta 2008.

Come ben sapete un più incisivo intervento, con riferimento sempre al periodo di imposta 2008, verrà operato il prossimo anno sulla base dei dati comunicati con i Modelli studi allegati ad Unico 2009.

A tal riguardo si raccomanda, quindi, una forte attenzione nella compilazione dei modelli di comunicazione, specie nella parte strutturale, a cominciare dal corretto inquadramento Ateco-2007 dell'attività svolta. Ciò e' necessario per permettere di cogliere al meglio gli elementi di crisi dei diversi settori e modelli organizzativi (cluster) favorendo, in tal modo, non solo una costruzione di un «*Gerico-accertamento*» 2008 più rappresentativo della realtà economica, ma ancor più favorendo l'acquisizione degli elementi di crisi che stanno investendo in questo 2009 le imprese. Si coglie l'occasione per far riflettere come la pratica del «*taroccamento*» dei dati, al fine di raggiungere una discutibile congruità, sfavorisce la messa a punto delle successive revisioni degli studi ed ovviamente impedisce la messa a punto di correttivi anticrisi per il periodo di imposta 2008 più specifici e più aderenti alla realtà.

A tale riguardo si osserva come la riduzione di alcuni costi ovvero di altri elementi presi a base per la stima di congruità o di normalità per renderli coerenti con i ricavi fatturati/ registrati possa realizzare, per esempio, un aumento del margine; aumento che potrebbe portare ad una maggiore stima.

Nella consapevolezza di ciò, in sede di revisione, si cerca di cogliere tali situazioni e di scartarle nel selezionare il campione su cui *definire* cluster per cluster la «*funzione di ricavo*» (cfr omonimo paragrafo nelle singole note metodologiche). Non tutte le situazioni ovviamente si riescono a cogliere e ciò comporta stime di ricavi che verranno ritenute in sede di applicazione degli studi non aderenti alla realtà.

Un maggiore e qualitativamente migliore uso del campo «*annotazioni*» con descrizione sintetica ma esaustiva (cfr Comunicato stampa del 28 giugno 2007 dell'Agenzia delle entrate) delle cause e delle circostanze che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi



e una consulenza di migliore qualità fornita all'impresa, è pertanto la via da perseguire. Si ricorda che anche le note inserite nel campo Annotazioni sono e saranno usate per l'evoluzione degli studi di settore e quindi anche per revisionare gli stessi correttivi anticrisi da inserire nella versione definitiva di Gerico per il 2008 che verrà predisposta il prossimo anno 2010.

In ultima analisi è importante anche segnalare che qualora ci si rendesse conto che, alcune aziende operanti in determinati settori, avessero mantenuto stabili i ricavi avendo comunque diminuito la loro redditività, oltre le ipotesi contemplate nel correttivo congiunturale n. 2 (cfr paragrafo successivo), occorrerà mandare gli esempi specifici attraverso il sito web della SOSE come già spiegato nella Com. trib. 16.01.2008, n. 7.

3. Revisione congiunturale speciale degli studi di settore: correttivi

Per operare la "revisione congiunturale speciale" degli studi di settore si sono utilizzate le informazioni relative al periodo d'imposta 2007 già presenti nella Banca Dati degli Studi di Settore, integrate con i dati riferiti all'anno 2008 ed ottenuti tramite le comunicazioni annuali IVA 2009, i dati riepilogativi dei consumi di energia elettrica e dei questionari appositamente strutturati per la compilazione da parte dei singoli operatori economici allo scopo di acquisire le informazioni di natura economica e finanziaria, nonché dei dati contabili e non acquisiti direttamente per il tramite della CNA insieme alle altre associazioni di categoria delle PMI (cfr. Circ. Agenzia Entrate 18 giugno 2009, n. 29/E).

L'analisi delle suddette informazioni ha permesso l'individuazione dei seguenti quattro correttivi:

1. relativi al costo delle materie prime, al costo del carburante, al credito d'imposta per carico petrolio e al familiare che svolge esclusivamente attività di segreteria;
2. congiunturali di settore legati alla c.d. "riduzione dei margini di redditività";
3. congiunturali individuali collegati alla c.d. "contrazione dei ricavi";
4. relativi all'analisi della normalità economica.

Tali correttivi agiscono secondo un meccanismo definito "a cascata", dal momento che si parte dalla prioritaria applicazione dei correttivi relativi all'analisi di normalità economica e, successivamente, dei restanti correttivi.

E' necessario precisare che i primi tre correttivi operano sul risultato di congruità che sarebbe emerso senza l'applicazione dei correttivi congiunturali, ossia quello determinato sulla base della tradizionale analisi di congruità, compresa l'applicazione di eventuali altri correttivi non collegati alla crisi economica (già presenti in alcuni studi in vigore), nonché dell'analisi di normalità economica risultante dall'applicazione dell'apposito correttivo.

I correttivi congiunturali legati alla crisi economica sono "automatici" dal momento che si applicano, laddove sussistono le condizioni, direttamente sulla base delle informazioni richieste ai singoli contribuenti nei campi del quadro X - "altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore" - del modello studi allegato a UNICO 2009.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare in commento chiarisce che, ad eccezione del correttivo relativo agli indicatori di normalità, la condizione per fruire della riduzione dei ricavi o compensi individuati a titolo di congruità dipende dal fatto che il contribuente presenti la non congruità rispetto ai risultati di GERICO.

Rinviano alla lettura della circolare, per un esame più approfondito dei quattro correttivi congiunturali previsti, è bene sottolineare che in linea di principio i correttivi relativi al costo delle materie prime e al costo del carburante costituiscono dei correttivi specifici applicabili a determinati studi di settore, nei quali dai dati comunicati o dalle banche dati si è registrata una contrazione dei margini a livello generalizzato. In altre parole, si tratta di settori di attività nei quali si è registrato che l'incremento dei costi delle materie prime non si è potuto ribaltare sui ricavi di vendita dei prodotti o servizi.

Gli altri due correttivi, cioè il correttivo congiunturale individuale ovvero quello che incide sull'analisi della normalità economica, entrambi applicabili su tutti i 206 studi di settore, trovano una loro applicazione, laddove si registra una contrazione dei ricavi 2008 rispetto ai ricavi dichiarati nel 2007.

4. Aggiornamenti del software Gerico per evidenziare quando la congruità dipende dall'applicazione dei correttivi.

Da subito avevamo suggerito che il software Gerico mettesse in evidenza le ipotesi nelle quali la congruità sia dipesa dall'applicazione dei correttivi congiunturali di cui al paragrafo precedente. Tuttavia questo non era possibile nella prima versione di Gerico. Infatti, il programma nelle ipo-



tesi di congruità non rendeva evidente che al fine del raggiungimento di tale risultato fosse determinante l'applicazione di uno o più correttivi congiunturali. Nelle pagine web dell'Agenzia delle entrate è stato pubblicato la versione 1.0.1 del software GERICO, che tra le altre novità prevede la visualizzazione dell'esito nel caso in cui un soggetto diventi congruo a seguito dell'applicazione dei correttivi crisi.

Altra modifica importante da tempo suggerita è quella di visualizzare il ricavo minimo stimato per gli studi cui si applicano gli indicatori di normalità economica di cui all'art. 1, comma 14, della legge n.296 del 2006.

5. Retroattività degli studi evoluti e di quelli integrati in fase accertativi

Come già noto gli studi di settore evoluti possono essere utilizzati dal contribuente ai fini dell'accertamento, qualora più favorevoli e dietro apposita richiesta dello stesso, anche con riferimento a periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore.

L'utilizzo retroattivo riguarda dunque le risultanze degli studi di settore approvati in evoluzione con i richiamati decreti ministeriali del 23 dicembre 2008 che possono utilizzare, oltre che per i periodi d'imposta 2008 e seguenti, anche per quelli precedenti, dietro richiesta del contribuente. Stesso discorso non vale, invece, per le risultanze derivanti dagli studi in evoluzione integrati a seguito dei correttivi introdotti dal decreto 19 maggio 2009, dal momento che le risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica del 2008 e pertanto non risultano applicabili alle precedenti annualità.

E' evidente, infatti, che i correttivi congiunturali 2008 sono stati costruiti con riferimento agli effetti della crisi economica sentiti nel 2008 e di conseguenza possono trovare una loro applicazione con riferimento a detta annualità d'imposta.

Proprio in relazione alla possibilità concreta di applicazione degli studi di settore 2008 senza l'utilizzo dei correttivi congiunturali, sentito in particolar modo per il settore della metalmeccanica che trova dei benefici nella revisione ultima, si è chiesto ed ottenuto che fosse reso disponibile un software GERICO senza correttivi (reperibile dal sito web dell'Agenzia delle Entrate), chiamato proprio anni pregressi, per sottolineare che si tratta di GERICO applicabile ai fini di eventuali accertamenti su anni passati.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(GA/FF/ga/sds_2008)

