

Roma, 15 luglio 2013

Oggetto: *Studi di settore – periodo di imposta 2012.*

1. PREMESSA

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore ed, in particolare, all'utilizzo degli stessi per il periodo d'imposta 2012.

Il primo elemento di novità è rappresentato dalla pubblicazione dei decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2012 con cui sono stati approvati 68 studi di settore che costituiscono la revisione di 69 studi precedentemente in vigore.

In particolare, i 68 studi interessati dalla revisione riguardano le evoluzioni di:

- 12 studi relativi ad attività economiche del settore delle manifatture;
- 24 studi relativi ad attività economiche del settore dei servizi (lo studio VG82U costituisce l'evoluzione degli studi UG42U e UG82U; cfr. Allegato n. 1 alla presente circolare);
- 12 studi relativi ad attività professionali;
- 21 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 12 gennaio 2012.

L'articolo 6 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2012, relativo all'approvazione di 21 studi relativi ad attività economiche del settore del commercio, ha anche confermato, con riferimento ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2012 e successivi, l'inutilizzabilità "diretta" dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per l'azione di accertamento nei confronti di:

- società cooperative a mutualità prevalente;
- soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 64.92.01 – "*Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi*" o dal codice 66.19.40 – "*Attività di Bancoposta*";
- soggetti esercenti attività d'impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui hanno cessato di applicare il regime dei "*minimi*";
- soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice 68.20.02 – "*Affitto di aziende*".

Al riguardo, si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 8/E del 16 marzo 2012 e richiamati dalla circolare n. 30/E dell'11 luglio 2012.

Con i decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 marzo e 28 marzo 2013 sono state inoltre approvate, ai sensi dell'articolo 1, comma 1-bis, del d.P.R. n. 195 del 1999, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, le integrazioni agli studi di settore, indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, o per aggiornare o istituire gli indicatori di coerenza, compresi quelli previsti dall'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146.

Le novità riguardano:

- a) gli indicatori di coerenza economica basati su anomalie nei dati dichiarati;
- b) l'indicatore di normalità economica in assenza del valore dei beni strumentali;
- c) l'introduzione di indicatori di coerenza economica per alcuni studi di settore applicabili alle attività di impresa;
- d) l'introduzione di un correttivo per 4 studi di settore applicabili alle attività professionali;
- e) l'introduzione di due correttivi per lo studio di settore VG68U;
- f) la modifica dello studio di settore VM05U, anche se con effetti a partire dal periodo di imposta 2013.

I 68 studi approvati con i decreti del 28 dicembre 2012 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 fa presente che per gli studi VG40U, VG69U e VK23U nella determinazione del limite di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, i ricavi sono aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate in base a quanto previsto dagli articoli 92 e 93 del TUIR.

Con l'occasione 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.

L'evoluzione dei 68 studi di settore approvati con i decreti del 28 dicembre 2012 è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2010.

Si evidenzia, inoltre, che le Note tecniche e metodologiche, allegate ai citati decreti ministeriali, illustrano con un elevato livello di dettaglio 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, si evidenzia che risultano 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 a tutti i 205 studi di settore è stata inoltre valutata l'incidenza della particolare congiuntura economica dell'anno 2012.

Al riguardo, in occasione della riunione del 4 aprile 2013, la Commissione degli esperti degli studi di settore, costituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, 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 in vigore per il periodo d'imposta 2012 sulla base degli effetti della congiuntura economica.

In tale sede, la Commissione, dopo aver preso atto della capacità dei correttivi crisi applicati al periodo di imposta 2011 di cogliere adeguatamente la particolare congiuntura economica negativa relativa a tale annualità, ha fornito all'unanimità parere positivo all'introduzione di correttivi tesi al conseguimento degli stessi fini anche per il periodo d'imposta 2012: si tratta di correttivi analoghi, per costruzione e funzionamento, a quelli introdotti per gli studi applicabili al periodo di imposta 2011.

Tenuto conto del predetto parere della Commissione, è stata approvata con decreto ministeriale 23 maggio 2013, pubblicato nel S.O. n. 44 alla Gazzetta Ufficiale n.126 del 31 maggio 2013, la "*revisione congiunturale speciale*" per il periodo d'imposta 2012 che si è tradotta nella elaborazione di specifici fattori correttivi e che ha riguardato sia i 68 nuovi studi evoluti per tale annualità che gli altri 137 studi già in vigore.

A seguito delle attività sopra descritte, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 maggio 2013, pubblicato il giorno successivo sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge n. 244 del 2007, sono stati approvati i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2012.

Si evidenzia, infine, che, per il periodo d'imposta 2013, 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 28 gennaio 2013.

Per gli studi di settore applicabili nel periodo di imposta 2012, ed in particolare per le nuove versioni degli stessi, si segnalano di seguito le principali novità, rinviando all'allegato n. 1 il commento analitico di quelle relative ad alcuni specifici studi.

1.1 CAUSE DI INAPPLICABILITÀ

Come di consueto, nei citati decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2012, è previsto 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.

Al riguardo, si ricorda che con la circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 è stato chiarito che le cause di inapplicabilità che operano nei confronti di società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate, ovvero delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi, *“fanno riferimento alle cooperative di imprese e quelle di utenti che non operano per conto terzi e che non seguono le ordinarie regole di mercato.”*

Nella medesima circolare è stato anche precisato che *“Tali cause di inapplicabilità operano in presenza di attività svolte esclusivamente a favore dei soci o associati e degli utenti. In caso di attività svolte in via non esclusiva, in sede di contraddittorio con il contribuente, qualora ricorrano le condizioni previste dall'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, gli uffici terranno conto, comunque, che tali cooperative operano in situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti (ad esempio, qualora si sia perseguito l'obiettivo di ridurre le spese dei soci attraverso lo strumento cooperativo, come potrebbe avvenire nel caso di cooperative edilizie che costruiscono alloggi per i soci)”*.

In merito si ritiene opportuno richiamare l'attenzione degli uffici nel valutare la posizione delle cooperative o dei consorzi di imprese che operano nel settore degli appalti, pubblici e non, di lavori, servizi, forniture nel campo edile, in particolare se costituite per raggiungere i requisiti minimi di idoneità tecnica e finanziaria (conseguita mediante il cumulo di quelli posseduti dalle singole imprese), necessari ai fini della partecipazione alle gare di appalto.

Al riguardo, è stato evidenziato dalle Organizzazioni di categoria che il consorzio o la cooperativa, in taluni casi, una volta aggiudicati i lavori, assegna i medesimi alle imprese consorziate/socie, fornendo alle singole imprese la possibilità di accedere alla realizzazione di opere complesse che, altrimenti, non sarebbero in grado di compiere.

Le modalità contrattuali con le quali sono generalmente regolati i rapporti tra la cooperativa o consorzio, i soci o consorziati e il committente, prevedono spesso

che i soci o consorziati eseguano i lavori loro assegnati fatturando le prestazioni alla cooperativa o consorzio, il quale, a sua volta, emette fattura nei confronti del committente, soggetto pubblico o privato.

Tanto premesso, si ritiene che per le cooperative o consorzi che operano secondo le modalità appena descritte non possa configurarsi una causa di inapplicabilità degli studi di settore, poiché l'elemento determinante ai fini della sussistenza della stessa, come più volte ricordato, è la presenza di attività svolte esclusivamente a favore dei soci o associati e degli utenti.

Tuttavia, poiché la finalità delle cooperative o consorzi in argomento è quella di aggiudicarsi appalti da assegnare unicamente alle imprese socie o consorziate, si ritiene che, in sede di selezione e controllo, gli uffici dovranno valutare attentamente la posizione di tali cooperative o consorzi, tenuto conto che il perseguimento di fini "mutualistici" può incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti.

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Di seguito sono analiticamente esplicitate le principali novità in relazione all'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2012.

2.1 AGGIORNAMENTO DELLE ANALISI DELLA TERRITORIALITÀ

Come anticipato in premessa, con i decreti 28 dicembre 2012 e 28 marzo 2013 sono state approvate modifiche alle analisi della territorialità applicabili a partire dal periodo d'imposta 2012; nei sottoparagrafi seguenti vengono forniti chiarimenti in merito alle novità in materia.

2.1.1 TERRITORIALITÀ DEL LIVELLO DELLE QUOTAZIONI IMMOBILIARI

La "*Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari*", approvata con decreto ministeriale 28 dicembre 2012, in sostituzione di quella precedentemente approvata con il decreto ministeriale 12 marzo 2010, 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 2010.

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;