

Via A. De Gasperi n° 55
80133 – Napoli

Prot. n° 2014/22
Circolare N° 13/LUGLIO 2013

LUGLIO 2013
A tutti i colleghi (*)

• GLI ELEMENTI DI NOVITA' IN ORDINE ALL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE PER L'ANNO D'IMPOSTA 2012.

La **Circolare** dell'Agenzia delle Entrate **n. 23/E del 15 luglio 2013** fornisce chiarimenti in ordine **all'applicazione degli studi di settore** ed, in particolare, all'utilizzo degli stessi per il **periodo d'imposta 2012**.

La Circolare interviene **dopo la scadenza naturale dei versamenti** relativi al modello Unico 2013 ma, ad onore del vero, l'Amministrazione Finanziaria, almeno in tema di Studi di Settore, è solita far pervenire i propri chiarimenti a scadenza superata (*nell'anno 2012 analoga circolare, n. 30/E, fu emanata l'11 luglio*).

Il documento, nella prima parte, passa in rassegna le novità rappresentate dalla **revisione e dalla evoluzione di n. 68 studi tra i n. 205** approvati ed offre alcune occasioni di interesse soprattutto in merito ai **nuovi correttivi sulle attività di stabili collaborazioni rese da giovani** professionisti, all'**applicazione degli studi ai soggetti minimi** ed in particolare sul tema dell'**applicazione retroattiva** delle risultanze, se favorevoli al contribuente **in sede di accertamento**.

- CORRETTIVO SULLE ATTIVITA' DI STABILI COLLABORAZIONI RESE DAI GIOVANI PROFESSIONISTI

Il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 marzo 2013 ha introdotto **nuovi indicatori di coerenza economica** per alcuni studi di settore applicabili alle attività di impresa ed **un correttivo per 4 studi di settore applicabili alle attività professionali**.

Negli studi di settore:

- **WK03U geometri**
- **WK04U avvocati**
- **WK05U commercialisti e consulenti del lavoro**
- **WK18U architetti**

evoluiti a partire dal periodo d'imposta 2012, è stato adottato un **nuovo modello di stima** diverso rispetto a quello utilizzato per le precedenti versioni, **basato esclusivamente**, per tutte le tipologie di attività, **sulle prestazioni/incarichi svolti**.

Per la stima puntuale dei compensi relativi a **prestazioni residuali** che, difficilmente potevano essere valorizzate con il precedente criterio di stima, è stato utilizzato un **sistema misto** che tiene in considerazione:

- una valorizzazione basata sul **confronto** tra il valore medio di **compenso dichiarato** per tipologia di prestazione e il **valore minimo individuato dallo studio** di settore per la stima della maggior parte delle prestazioni;
- una **valorizzazione basata sul tempo e sulle spese dichiarate** (cosiddetto modello a Tempo e Spese), per la stima delle **rimanenti tipologie** di prestazioni/incarichi, come ad esempio, **per le attività di stabili collaborazioni**.

Al riguardo, afferma la Circolare, in sede di Commissione degli esperti del 6 dicembre 2012, è emerso che, **nel caso di stabili collaborazioni rese da giovani professionisti a favore di studi già affermati**, si potrebbero verificare situazioni in cui **il numero di ore dedicato all'attività** dal professionista **non risulta essere direttamente riconducibile**, in tutto o in

parte, **alla produzione di compensi**, come generalmente avviene nelle collaborazioni rese da professionisti di comprovata esperienza.

Può accadere, infatti, che **il giovane collaboratore dedichi gran parte della propria attività all'approfondimento** delle tematiche professionali e allo studio e preparazione delle pratiche, **al fine di acquisire esperienza**.

Il compenso che viene erogato a tali soggetti generalmente viene stabilito in misura forfetaria, non risultando effettivamente legato alla tipologia e alla quantità di lavoro prestato.

L'Amministrazione Finanziaria ha voluto tener conto di tale fenomeno ed a tal fine **ha individuato un apposito correttivo**, che agisce unicamente sul tempo dedicato all'attività (non sulle spese) dei **soggetti** che, avendo una **anzianità professionale non superiore a 6 anni**, svolgono la propria attività:

- in **forma individuale**;
- esclusivamente **presso altri studi e/o strutture**;
- realizzando **più del 50% dei propri compensi dalle stabili collaborazioni**;
- non avvalendosi di lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, ovvero di altri soggetti per prestazione direttamente afferenti l'attività professionale e artistica.

La Circolare puntualizza che, **il grado di affidabilità è garantito** grazie alla **rimodulazione della variabile "Ore dedicate all'attività"** tenendo in considerazione la diversa esperienza maturata con **soglie ricomprese fino a due anni, oltre i due fino a quattro anni, oltre i quattro e fino a sei anni**.

- APPLICAZIONE DEGLI STUDI AI SOGGETTI EX MINIMI

Per i **soggetti che hanno cessato, nel periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 o precedenti, di avvalersi del regime dei contribuenti minimi**, previsto dai commi da 96 a 117 dell' articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, occorre fare **attenzione a fornire alcuni dati contabili**, da indicare nei quadri, **senza tenere conto** degli effetti derivanti dal **principio di cassa**, applicato nei periodi di imposta durante i quali hanno adottato il regime speciale.

In ogni caso, la Circolare ribadisce con chiarezza **l'obbligo di applicazione degli Studi di Settore per il primo anno** di determinazione del reddito per gli ex minimi quando si tratta di **lavoratori autonomi**.

Infatti, **per i soggetti esercenti attività d'impresa**, in sede di presentazione del modello studi per il periodo d'imposta 2012, **non è necessario provvedere alla rielaborazione dei dati contabili**, tenuto conto che, nei loro confronti i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento nell'anno in cui cessa di avere applicazione il regime dei minimi, come previsto dall'art. 5 del decreto ministeriale 11 febbraio 2008.

Per i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo, invece, **non esiste un'analogha previsione** normativa; di conseguenza, tali soggetti possono essere **sottoposti all'attività di accertamento** da studi di settore anche nell'anno di cessazione del regime dei minimi.

- CONGIUNTURA ECONOMICA DELL'ANNO 2012 – CORRETTIVI – APPLICAZIONE RETROATTIVA

Con riferimento a tutti i 205 studi di settore, è stata, altresì, 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, 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.

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 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.

Per quanto riguarda la revisione congiunturale, il documento chiarisce che il decreto ministeriale del 23 maggio 2013 ha previsto che **i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore** utilizzabili per il periodo di imposta 2012, **tengano conto di quattro tipologie di correttivi** :

- **modifica** del funzionamento dell'indicatore di normalità economica **durata delle scorte;**
- correttivi **specifici per la crisi;**
- correttivi **congiunturali di settore;**
- correttivi **congiunturali individuali.**

In particolare, **gli ultimi tre correttivi** sono applicati **ai soggetti che presentano,** nel periodo d'imposta 2012, **ricavi/compensi dichiarati ai fini della congruità inferiori al ricavo/compenso puntuale di riferimento,** che è dato dall'applicazione dell'analisi di congruità e di normalità economica.

Più nel particolare, l'applicazione dei correttivi comporta che **il contribuente indichi alcuni dati per rimodulare la stima** dei ricavi o compensi sulla base dei correttivi stessi.

Le informazioni utili ai fini delle diverse modalità applicative degli studi nei confronti di determinati soggetti, previste per il periodo di imposta 2012, **sono state eliminate dal quadro X,** nel quale erano contenute negli anni precedenti **e inserite in un nuovo specifico quadro T.**

L' apposito quadro " T - Congiuntura economica " per ciascuno dei 205 studi di settore applicabili al periodo d'imposta 2012, contiene i dati necessari per consentire l'applicazione dei correttivi stessi. Al riguardo, si evidenzia che, analogamente a quanto previsto dal precedente quadro X per l'applicazione degli studi di settore all'annualità 2011, anche per il quadro T è prevista, per alcuni dati, **l'indicazione di importi riferibili a periodi di imposta precedenti.**

In particolare, tra gli altri, viene chiesto di indicare **i Ricavi dichiarati ai fini della congruità relativi al periodo di imposta 2011** (per l'applicazione del correttivo relativo alla applicazione della normalità economica) e di compilare **alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2010 e 2011.**

Questi dati, come sopra esposti ed evidenziati, **consentiranno di riequilibrare la stima dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore,** in modo da tenere conto delle mutate condizioni economiche.

Il documento si sofferma, inoltre, **sull'eventuale utilizzo retroattivo delle risultanze dello studio di settore,** evoluto **in senso positivo** per effetto dei correttivi testé evidenziati.

In particolare, l'Amministrazione Finanziaria ricorda che, **in relazione all'attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore,** l'attenzione degli uffici è posta sulla **centralità della fase del contraddittorio;** è proprio il contraddittorio l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente la stima operata dallo studio di settore.

La rideterminazione della pretesa tributaria, sulla base degli elementi emersi in fase di contraddittorio, può basarsi su qualsiasi percorso logico-presuntivo che fornisca un risultato più credibile di quello individuato applicando gli studi di settore.

Orbene, si è ritenuto che **le risultanze degli studi di settore evoluti** (*id*: in funzione dei correttivi anticrisi) potessero essere **utilizzate, ai fini dell'accertamento, ove più favorevoli al contribuente** ed a richiesta del medesimo in sede di contraddittorio, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore.

Tali indicazioni hanno trovato **conferma anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione,** secondo la quale (*Cfr.* Cass. 10 giugno 2011, n. 12786) "va rilevato che la procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante **l'applicazione dei parametri e degli studi di settore, costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento** e gli strumenti di rilevazione della normale redditività, per categorie omogenee di contribuenti. **L'unitarietà** del sistema **giustifica** - di conseguenza - la prevalenza, in ogni caso, e **la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più**

recente rispetto a quello precedente, proprio perché più affinato e, pertanto, più affidabile (Cass. S.U. 26635/09, 23602/08).

Ciononostante, **categoricamente il documento di prassi stabilisce** che, tenuto conto delle profonde modifiche delle condizioni economiche verificatesi nel corso degli ultimi anni a causa degli effetti della recente crisi economica e dei mercati, si ritiene che **gli studi di settore evoluti nel periodo di imposta 2012, analogamente a come già chiarito con la circolare n. 30/E del 2012 per quelli evoluti nel 2011, non possano ragionevolmente essere utilizzati per rideterminare,** in contraddittorio, l'ipotesi di **pretesa tributaria** basata sulle risultanze degli studi di settore relativa ad un'annualità precedente al 2012.

I risultati degli studi di settore evoluti per il 2012, conclude il documento, **potrebbero trovare applicazione solo** per l'eventuale rideterminazione, in contraddittorio con il contribuente, della pretesa tributaria relativa **all'annualità 2010,** atteso che, la base dati utilizzata per elaborare gli studi evoluti per il periodo di imposta 2012 si riferisce proprio a tale annualità.

Buone Ferie!!!!

Ad maiora!!

**Ordine Provinciale
Consulenti del Lavoro di Napoli
il Presidente
F.to Dott. Edmondo Duraccio**

**A.N.C.L. U.P. NAPOLI
il Presidente
F.to Rag. Maurizio Buonocore**

**A.N.C.L. U.P. di Napoli
Centro Studi "O. Baroncelli"
il Coordinatore
F.to Dott. Vincenzo Balzano**

**A.N.C.L. U. P. di Napoli
Centro Studi "O. Baroncelli"
Divisione LAVORO "NICOLA NOCERA"
il RESPONSABILE
F.to Dott. Francesco Capaccio**

(*) DOCUMENTO INTERNO RISERVATO ESCLUSIVAMENTE AGLI ISCRITTI ALL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI. E' FATTO DIVIETO, PERTANTO, DI RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE. DIRITTI RISERVATI AGLI AUTORI

ED/FC/PDN