

CIRCOLARE N. 30/E

OGGETTO: *Risposte ai quesiti pervenuti in materia di studi di settore.*

Sommario

1. PREMESSA.....	2
2. COMPILAZIONE QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA.....	2
3. STUDIO DI SETTORE VG68U – CREDITO DI IMPOSTA PER IL GASOLIO PER AUTOTRAZIONE.....	4
4. CESSAZIONE DELL’ ATTIVITÀ PREVALENTE.....	6
5. STAMPE DI GERICO	8
6. APPRENDISTI.....	8
7. STUDIO DI SETTORE UG99U – ANOMALIA PER L’INDICATORE DI COERENZA “VALORE AGGIUNTO LORDO PER ADDETTO”.....	9
8. EVENTI SISMICI DEL MAGGIO 2012 – PERIODO DI NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL’ ATTIVITÀ.....	9
9. INDICATORI DI NORMALITÀ E CAUSE GIUSTIFICATIVE	11

1. PREMESSA

La presente circolare riporta le risposte fornite ad alcuni quesiti pervenuti all'Agenzia delle Entrate, per i quali si è già provveduto a fornire riscontro, relativi all'applicazione degli studi di settore per il periodo di imposta 2012.

2. COMPILAZIONE QUADRO T – CONGIUNTURA ECONOMICA

È stato chiesto di conoscere la corretta modalità di compilazione del quadro T – Congiuntura economica, dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, da parte dei contribuenti esercenti attività d'impresa che, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 hanno cessato di avvalersi del regime dei contribuenti "minimi", previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Nel quadro T – Congiuntura economica, infatti, è prevista l'indicazione di ulteriori informazioni necessarie ad adeguare le risultanze dello studio di settore alla situazione di crisi economica.

Ai fini di tale compilazione, i contribuenti con le caratteristiche in precedenza evidenziate devono fare attenzione a fornire i dati contabili da indicare nel predetto quadro (così come previsto anche per la compilazione dei quadri F e G degli Elementi contabili) senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime.

Ad esempio, il valore delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali dovrà essere determinato in relazione alle merci che erano effettivamente giacenti nel magazzino, anche se i relativi costi, sulla base delle disposizioni previste dal regime dei "minimi", erano stati dedotti integralmente nel periodo di imposta di acquisto.

Nella richiesta di chiarimenti è stato evidenziato che la riconciliazione di dati, mentre non presenta eccessive difficoltà per quanto concerne il quadro F, risulta complessa in relazione al quadro T. È di tutta evidenza, infatti, che i dati da indicare nel citato quadro T, affinché il correttivo individuale possa correttamente funzionare, comportano la determinazione di valori non contabilmente registrati negli anni 2010 e 2011 (ad esempio, per le rimanenze iniziali e finali di beni).

Per compilare tale quadro sarebbe necessario, a posteriori, ricostruire una contabilità semplificata per le annualità pregresse, con notevole dispendio di tempo e rilevanti probabilità di errore.

In considerazione della gravosità dell'intervento (e della difficoltà di ricostruire i citati valori) è stata prospettata dall'istante la possibilità di non far compilare il quadro T dai contribuenti in argomento, con la conseguenza che gli

stessi non potrebbero accedere ai correttivi “crisi” e andrebbero ad esplicitare la specifica situazione soggettiva nelle annotazioni di GERICO, ricordando al contempo che il regime dei minimi pone solo l’obbligo di numerazione e conservazione dei documenti contabili.

Tanto premesso, si evidenzia che la crisi economica, che ha avuto effetti anche per il 2012, ha comportato la necessità di individuare, in analogia a come operato per i periodi d’imposta precedenti il 2012, alcuni correttivi in grado di “riequilibrare” la stima dei risultati derivanti dall’applicazione degli studi di settore, in modo da tenere conto delle mutate condizioni economiche.

Al riguardo, con il decreto ministeriale 23 maggio 2013, è stata approvata, per il periodo d’imposta 2012, in base a quanto previsto dall’articolo 8 del decreto-legge del 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009, la revisione congiunturale speciale degli studi di settore al fine di cogliere gli effetti della crisi economica e dei mercati.

L’applicazione dei citati correttivi comporta che il contribuente indichi alcuni dati per rimodulare la stima dei ricavi o compensi sulla base dei correttivi stessi.

È stato quindi predisposto un apposito quadro T – Congiuntura economica – per ciascuno dei 205 studi di settore applicabili al periodo d’imposta 2012, contenente i dati necessari per consentire l’applicazione dei correttivi stessi, che richiede anche 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 all’applicazione della normalità economica) e di compilare alcune voci di costo relative ai periodi di imposta 2010 e 2011.

Giova ricordare che la compilazione del quadro T consente ai contribuenti che risultano:

- non normali in relazione all’indicatore “Durata delle scorte”, di fruire del correttivo che interviene sulla soglia massima di normalità economica del medesimo indicatore;
- non congrui, di fruire dei correttivi “specifici” (relativi agli studi VG68U, VG72A e VG72B) e dei correttivi “congiunturali individuali”.

Ai fini della corretta applicazione dei correttivi “crisi”, in fase di compilazione del quadro T i contribuenti esercenti attività d’impresa, che, nel periodo d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011 hanno cessato di avvalersi del regime dei contribuenti “minimi”, dovrebbero fornire i dati contabili da indicare nel predetto quadro senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al citato regime.

Tuttavia, tenuto conto delle rilevanti difficoltà legate alla determinazione degli importi da indicare nel quadro T, dovuta anche ai ridotti obblighi contabili cui i soggetti interessati erano sottoposti in tali annualità, si ritiene che i contribuenti in argomento che non dispongono di alcuni dati fondamentali per il calcolo dei correttivi crisi possano non compilare il citato quadro T precludendosi, di conseguenza, la possibilità di accesso ai correttivi crisi che necessitano di tali informazioni.

In tali casi, i soggetti interessati potranno fornire indicazioni in merito al comportamento adottato utilizzando la sezione relativa alle annotazioni di GERICO 2013.

3. STUDIO DI SETTORE VG68U – CREDITO DI IMPOSTA PER IL GASOLIO PER AUTOTRAZIONE

In relazione allo studio VG68U è stato fatto presente che attesa la formulazione delle istruzioni dei modelli che rimandano al “credito spettante per il periodo d’imposta”, alcune imprese avrebbero considerato quale “credito spettante” l’intero importo indicato al rigo RU23, indipendentemente dal fatto che lo stesso fosse commisurato ai consumi 2011 o 2012, e che su tale base avrebbero adempiuto i relativi adempimenti e versamenti di imposte.

In particolare, nel quesito posto viene evidenziato che:

- “Per una corretta applicazione dello studio VG68U è necessario compilare il rigo X04 relativo all’importo del credito d’imposta per il gasolio per autotrazione (cd. caro petrolio)”;
- “Sin dal primo anno di inserimento di tale correttivo, le istruzioni alla compilazione prevedono che l’importo debba “corrispondere a quello indicato nel quadro RU-Crediti d’imposta concessi a favore delle imprese, relativo al credito d’imposta per caro petrolio spettante, nel periodo d’imposta, alle imprese di autotrasporto”;
- “Per effetto dell’art.61, comma 1, del decreto-legge 24/1/2012, n.1 (convertito in Legge 24/3/2012 n.27), l’importo spettante per il periodo d’imposta 2012 è determinato in base ai consumi effettuati nel 2011 e, parzialmente (3 trim), nel 2012, ma comunque entrambi determinano il credito spettante per il periodo d’imposta (nel caso per il 2012)”;
- “Con l’emanazione della circolare 23 del 15/7/2013 (allegato 1 – par.C4), è stato precisato che il credito da prendere in considerazione è solo quello di colonna 1 (corrispondente ai consumi 2011) del rigo RU23”.

In merito, è stato chiesto di verificare “l’ipotesi di rivedere l’indicazione fornita in circolare e di consentire ... l’indicazione in X04 del credito interamente spettante per il 2012 a prescindere dai consumi su cui è determinato” o che “fosse consentito alle imprese di “ravvedere” le somme eventualmente dovute in più per

effetto del ricalcolo, senza sanzioni e maggiorazioni, con l'applicazione del solo interesse legale, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2012 (30/9/2013)".

Tanto premesso, si osserva che con il decreto ministeriale 28 marzo 2013 è stato modificato, tra l'altro, lo studio di settore VG68U.

In particolare, l'allegato n. 68 al decreto citato in precedenza:

- stabilisce "che, in fase di applicazione dell'analisi di congruità, la variabile "Costi per carburanti e lubrificanti" sia utilizzata al netto dell'"Ammontare del credito d'imposta per caro petrolio";
- dispone che "La presente Nota Integrativa modifica la Nota Tecnica e Metodologica, approvata con decreto ministeriale 28 dicembre 2011, relativa allo studio di settore VG68U – Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco".

Al riguardo, si ricorda che, come previsto nella Nota Tecnica e Metodologica di approvazione dello studio di settore VG68U, approvata con decreto del 28 dicembre 2011, "L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando le informazioni contenute nel modello UG68U per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2009, trasmesso dai contribuenti quale allegato al modello UNICO 2010".

In fase di approvazione del correttivo per "caro petrolio", quindi, si è tenuto conto degli effetti del credito di imposta sulla stima dei ricavi conseguiti dalle imprese interessate individuato dalla variabile "Ammontare del credito d'imposta per caro petrolio" presente nel modello UG68U, in vigore per il periodo di imposta 2009: si tratta, quindi, del solo credito di imposta spettante in relazione alle spese effettuate nel periodo di imposta precedente quello di applicazione dello studio.

Conseguentemente, nella circolare n. 23/E del 15 luglio 2013 è stato confermato che l'importo, "da indicare nel rigo X04" che "deve corrispondere a quello indicato nel quadro RU ("Crediti di imposta concessi a favore delle imprese") dei modelli UNICO 2013", "è quello indicato nella colonna 1 (corrispondente ai consumi 2011) del Rigo RU 23 ("Credito d'imposta spettante nel periodo)".

Pur confermando, quindi, quanto rappresentato al paragrafo C4) dell'allegato n. 1 della circolare n. 23/E del 2013, attesi i possibili fraintendimenti che potrebbero essersi generati a seguito della modifica normativa intervenuta nel 2012 in relazione al credito di imposta in argomento, si ritengono applicabili, al caso concreto, le indicazioni fornite al paragrafo 8 della medesima circolare; si ritiene infatti che i contribuenti che risultavano congrui a seguito della erronea indicazione nel rigo X04 del credito di imposta relativo anche ai primi tre trimestri del 2012, o che sulla base di tale compilazione si sono adeguati alle risultanze di GERICO, abbiano operato correttamente, qualora, successivamente alla pubblicazione della citata circolare n. 23/E, abbiano presentato dichiarazione integrativa e si siano adeguati alle risultanze degli studi di settore non applicando le maggiorazioni sulle somme

eventualmente dovute in più per effetto del ricalcolo, sempreché il relativo versamento sia avvenuto entro i termini più lunghi previsti dall'articolo 17, comma 2, del d.P.R. n. 435 del 2001 (20 agosto 2013).

4. CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ PREVALENTE

È stato chiesto di conoscere il corretto comportamento da adottare in merito all'applicazione degli studi di settore da parte di un contribuente esercente attività d'impresa che presenta la suddetta situazione:

- nel corso del 2012 ha svolto 2 attività: da quella principale ha conseguito ricavi pari a 106.000 euro, dall'altra ricavi per 58.000 euro;
- nel corso dello stesso anno ha cessato l'attività da cui ha ritratto i maggiori ricavi.

In particolare è stato chiesto se, in tale circostanza, atteso quanto chiarito dalla circolare n. 8/E del 2012, la fattispecie possa essere ricondotta alla situazione di modifica in corso d'anno dell'attività svolta, considerato che ha cessato l'attività prevalente e, quindi, l'impresa sia esclusa dall'applicazione in accertamento degli studi, in quanto in un non normale periodo di svolgimento dell'attività.

Al riguardo, il comma 4, dell'articolo 10, della legge n. 146 del 1998 prevede che gli studi di settore non si applicano nei confronti dei contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Nelle istruzioni Parte Generale alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, a titolo esemplificativo, si precisa che si considera non normale svolgimento dell'attività:

- a) il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- b) il periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché:
 - la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta, per cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
 - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività;
 - è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
- c) il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione dei locali. In questa ipotesi è però

necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;

- d) il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda;
- e) il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- f) la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata. È il caso, ad esempio, di un imprenditore che fino ad aprile ha svolto l'attività "Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria" (codice attività - 46.32.20 - compreso nello studio di settore VM21E) e da maggio in poi in quella di "Trasporto con taxi" (codice attività - 49.32.10 - compreso nello studio di settore VG72A). Al contrario, non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso studio di settore;
- g) per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

Tanto premesso, si ritiene che le circostanze descritte nel quesito consentano di ricondurre la situazione dell'impresa ad una modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, in quanto l'attività che, nel corso dell'anno, ha costituito, in termini di ricavi, l'attività prevalente viene "effettivamente" sostituita dall'attività dalla quale ha conseguito minori ricavi.

Al riguardo occorre rammentare che, come già chiarito nella circolare n. 29/E del 2009, la modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata si configura come una causa di esclusione riconducibile a quella prevista per i contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività, ai sensi dell'articolo 10, comma 4, lettera c), della legge n. 146 del 199 (ovviamente, affinché la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata costituisca causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, le due attività - quella cessata da cui sono stati ritratti i maggiori ricavi e quella che continua ad essere esercitata - non devono essere contraddistinte da codici attività compresi nello stesso studio di settore).

Il contribuente cui si fa riferimento nel quesito non sarebbe, pertanto, soggetto all'applicazione degli studi di settore, in quanto si trova, a tali fini, in un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

In merito, si fa però osservare che l'articolo 1, comma 19, della legge n. 296 del 2006 ha previsto la compilazione del modello per l'applicazione degli studi di settore anche per i soggetti esclusi dall'applicazione degli stessi in conseguenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

I soggetti interessati, quindi, dovranno presentare il modello afferente lo studio di settore relativo all'attività per la quale si sono conseguiti i maggiori ricavi/compensi durante il periodo d'imposta considerato, prescindendo dalla circostanza che detta attività sia quella iniziata o cessata.

In tali casi, in sede di presentazione del predetto modello, i contribuenti interessati avranno cura di specificare, nell'apposita sezione "Note aggiuntive" di GERICO, la circostanza, in precedenza evidenziata, che ha consentito di ricondurre la situazione dell'impresa ad una causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, riportando altresì le relative evidenze: ad esempio, si potrà segnalare che sono stati dismessi i beni strumentali utilizzati per l'esercizio dell'attività dalla quale, nel corso dell'anno, sono stati conseguiti i maggiori ricavi.

Con l'occasione si ricorda che, per l'annualità di imposta 2012, qualora il contribuente interessato dalla causa di esclusione in argomento risulti residente o con la sede operativa in uno dei comuni individuati nel decreto ministeriale 1 giugno 2012, lo stesso non sarà tenuto alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, così come chiarito al paragrafo 3 delle istruzioni "Parte Generale" approvate con il Provvedimento del 27 maggio u.s..

5. STAMPE DI GERICO

È stato chiesto un chiarimento in ordine alla "valenza" delle stampe prodotte dall'applicativo di supporto agli utenti GERICO.

Al riguardo, si ricorda che il punto 3.3 del Provvedimento 27 maggio 2013 di approvazione della modulistica per gli studi di settore relativa al periodo di imposta 2012 prevede che "I soggetti incaricati della trasmissione telematica, di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del citato decreto n. 322 del 1998, comunicano al contribuente, dopo aver ultimato correttamente l'invio, i dati relativi all'applicazione degli studi di settore, compresi quelli relativi al calcolo della congruità e coerenza, utilizzando i modelli o un prospetto, contenente tutti i dati trasmessi, conformi per struttura e sequenza ai modelli approvati con il presente Provvedimento".

In merito, si rileva che, per il periodo di imposta 2012, ai fini sopra citati, è sufficiente la stampa del modello effettuata dall'applicativo GERICO attesa la specifica struttura e sequenza.

6. APPRENDISTI

Nelle istruzioni alla compilazione del modello relativo allo studio UG93U è specificato che nel rigo A15 va indicato il numero complessivo delle giornate retribuite relative agli apprendisti, desumibile dai modelli di denuncia relativi al

periodo di imposta 2012. Le citate istruzioni prevedono, inoltre, che tale dato sia stato indicato anche nei precedenti righi relativi ai dipendenti.

Al riguardo, è stato chiesto in quale dei “precedenti righi relativi ai dipendenti” collocare le giornate relative agli apprendisti.

In merito al quesito posto si fa presente che, attesa la specificità della tipologia di soggetti in argomento e la durata del relativo rapporto di lavoro, il dato degli apprendisti deve essere indicato nel rigo A05 (“Assunti con contratto di inserimento, a termine, personale con contratto di somministrazione di lavoro”) del modello UG93U.

Diversamente, per gli studi di settore che prevedono il rigo A02 “Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di inserimento, a termine, di lavoro intermittente, di lavoro ripartito; personale con contratto di somministrazione di lavoro”, si fa presente che il numero delle giornate retribuite degli apprendisti andrà indicata in tale campo.

7. STUDIO DI SETTORE UG99U – ANOMALIA PER L’INDICATORE DI COERENZA “VALORE AGGIUNTO LORDO PER ADDETTO”

In relazione allo studio UG99U è stato fatto presente che il software GERICO 2013 propone valori di incoerenza con riferimento all’indicatore “valore aggiunto lordo per addetto” nei confronti dei contribuenti che dichiarano reddito d’impresa e che risultano assegnati al cluster 13.

In particolare, è stata segnalata la coincidenza tra i valori di soglia minimo e massimo del citato indicatore per un soggetto che, sulla base dei dati indicati nel modello, venga assegnato al citato cluster 13.

Attesa la rilevanza delle risultanze degli indicatori previsti dagli studi di settore per le attività di analisi del rischio e di selezione, al fine di individuare le posizioni soggettive di maggiore interesse potenziale per il controllo, nel caso di specie gli Uffici non terranno conto del posizionamento del solo indicatore in argomento, ma di tutti gli indicatori previsti dallo studio e, più in generale, della coerenza dei diversi dati dichiarati, anche ai fini dell’analisi di congruità.

8. EVENTI SISMICI DEL MAGGIO 2012 – PERIODO DI NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL’ATTIVITÀ

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 27 maggio 2013, di approvazione della modulistica degli studi di settore, da utilizzare per la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2012, ha escluso l’obbligo di presentazione del relativo modello per i soggetti con residenza

(se diversi dalle persone fisiche, sede legale) o sede operativa in uno dei comuni individuati nel decreto ministeriale del 1 giugno 2012 che:

- A. presentano un periodo di non normale svolgimento dell'attività, in ragione della specifica situazione soggettiva;
- B. hanno cessato l'attività;
- C. si trovano in liquidazione volontaria.

In relazione alla fattispecie di cui alla precedente lettera A) è stato chiesto se sia possibile ipotizzare la sussistenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività, tra l'altro, nei seguenti casi:

- danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall'esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all'uso;
- danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;
- contribuenti che, successivamente all'evento sismico, indipendentemente dai danni subiti, non hanno potuto accedere ai locali di esercizio dell'attività in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso (c.d. zone rosse) per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto;
- contribuenti che hanno subito una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto aventi come unico o principale cliente un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

In merito si osserva che nei casi prospettati effettivamente è possibile ritenere che i soggetti d'imposta interessati presentino un periodo di non normale svolgimento dell'attività e siano, di conseguenza, non accertabili sulla base delle risultanze degli studi di settore ed esonerati, per l'annualità di imposta 2012, dalla presentazione del relativo modello.

Ovviamente, i casi in argomento sono esemplificativi e non esaustivi della possibili situazioni di non normale svolgimento dell'attività; si richiamano in questa sede anche i chiarimenti forniti al precedente paragrafo 4 "Cessazione dell'attività prevalente".

9. INDICATORI DI NORMALITÀ E CAUSE GIUSTIFICATIVE

Un contribuente risulta non coerente alle risultanze di un indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” e ritiene che tale situazione sia dovuta all’indicazione, nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello studi di settore, dell’ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell’articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Si chiede quale comportamento adottare, in sede dichiarativa, nel caso di specie.

Al riguardo si osserva che nel paragrafo 5.4.4 “Altri componenti negativi” della circolare n. 23/E del 15 luglio 2013 è stata evidenziata l’eventualità che, in fase di applicazione per l’annualità 2012, l’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” possa presentare delle criticità.

Le possibili criticità sono riconducibili alla circostanza che, con riferimento al periodo d’imposta 2012, è possibile indicare “l’ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell’articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del decreto legislativo n. 446 del 1997” nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello studi di settore.

In concreto, l’indicazione di tale importo potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” atteso che le relative soglie di normalità non tengono conto dell’ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, in quanto sono state individuate sulla base di dati dichiarativi relativi a periodi d’imposta per i quali tali importi non erano deducibili.

Come chiarito nella circolare n. 29/E del 2009 (richiamata nel paragrafo 5.4.4 della circolare n. 23/E del 2013 in precedenza citato), “In presenza, quindi, di una eventuale segnalazione di non normalità del dato dichiarato il contribuente potrà, nel caso in specie, rimodulare” nell’apposita sezione “Presenza di cause giustificative del non adeguamento agli indicatori di normalità segnalate dal contribuente” di GERICO il valore relativo al numeratore, “depurandolo dei valori riferibili alle citate voci di natura finanziaria e straordinaria.

Di ciò è opportuno che sia dato riscontro nell’apposito riquadro “note aggiuntive” di GE.RI.CO.”.

In tal modo, pur risultando il contribuente non normale ai fini dell’applicazione degli studi di settore “si sterilizzeranno gli effetti” della componente IRAP per l’indicatore in argomento.

Si evidenzia altresì che, a seguito dell'ordinario processo di evoluzione degli studi di settore, la criticità in argomento dovrebbe essere naturalmente risolta atteso che la base dati di riferimento terrà conto anche della presenza dell'ammontare dell'IRAP in precedenza citata.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA