

ACCERTAMENTO

Studi di settore: l'importanza del campo "note aggiuntive"

di **Luca Caramaschi**

Nel procedimento di compilazione del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, particolare attenzione deve essere rivolta al campo **"Note aggiuntive"**. In tale spazio il contribuente indica le **ragioni** per le quali ritiene che lo specifico studio di settore non tenga conto delle particolarità proprie dell'attività svolta e che potrebbero determinare situazioni di **non congruità**, non coerenza, o portare alla non applicazione dello studio di settore. Va ricordato che la compilazione della scheda "Note aggiuntive" è in taluni casi **obbligatoria**, mentre in altri casi è facoltativa e rappresenta nella sostanza una anticipazione delle argomentazioni che il contribuente potrebbe spendere nella eventuale successiva fase **pre-contenziosa** del contraddittorio con il Fisco.

Ad esempio, per i contribuenti che si trovano in un **"periodo di non normale svolgimento dell'attività"**, va ricordato che tale situazione determina la non applicazione dello **studio di settore** ai fini dell'accertamento seppur con obbligo di compilazione del modello studi; sono, peraltro, le istruzioni "Parte Generale" a prevedere la compilazione della scheda **"Note aggiuntive"** al fine di indicare la motivazione che ha impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare (si ricorda in proposito la **novità** introdotta per il periodo d'imposta 2015 per le imprese in liquidazione volontaria che, al pari dei casi di cessazione attività, non debbono più presentare il **modello** studi di settore).

Al contrario, nei casi in cui la compilazione del campo "Note aggiuntive" rappresenta lo strumento che il contribuente utilizza per giustificare il mancato adeguamento alle risultanze dello **studio di settore** o, più raramente, l'incoerenza di un determinato indice di **normalità economica**, tale compilazione appare (ancorché opportuna) una **facoltà del contribuente**, il quale può ben rinviare tali argomentazioni in occasione del successivo contraddittorio ed (eventuale) accertamento. Occorre, infine, segnalare che nelle circolari che annualmente (di solito nei mesi di giugno e luglio) vengono diramate dall'Agenzia delle entrate a commento degli **studi** approvati per ciascun anno vengono fornite indicazioni circa le possibili criticità applicative presenti in taluni studi e che possono essere utilizzate per implementare il campo **"Note aggiuntive"** degli stessi. Con riferimento ai richiamati **correttivi per la crisi**, anche se mirano a cogliere il massimo dettaglio (settore, individualità e territorio), gli stessi hanno inevitabilmente una valenza generalizzata e conseguentemente potrebbero sussistere situazioni in cui il contribuente non si riconosce nell'analisi e nei conseguenti correttivi applicati. Va, infatti, sottolineato che le **tendenze** riscontrate sono dei valori medi che rappresentano, ancor più degli scorsi anni, gruppi di imprese con una variabilità estremamente rilevante (cosiddetta **"turbolenza"**). Di conseguenza, occorre, ancor più che in passato, segnalare eventuali anomalie, anche con riferimento alla **situazione di crisi**, nel campo **"note**

aggiuntive” del modello dello studio delle quali l’Amministrazione finanziaria dovrà tenere conto già in fase di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

Di seguito si riportano, in forma di rappresentazione schematica e senza la pretesa di essere esaustivi, alcune **“giustificazioni”** che sono state **riconosciute** dalla stessa Amministrazione finanziaria e delle quali occorre tenere certamente conto in sede di compilazione del campo **“Note aggiuntive”** (tali evidenziazioni, ovviamente, si rendono necessarie solo qualora il contribuente si presenti con una situazione diversa dalla congruità e coerenza, e ciò a meno di ritenere che si possano essere verificati possibili errori nella imputazione dei dati che possano determinare un **esito** di calcolo differente; in tale caso si ritiene comunque consigliabile evidenziare nelle Note la specifica situazione del contribuente).

Prassi	Situazione	Argomentazioni per scheda “Note aggiuntive”
Paragrafo 4 Circolare n.5/E del 23 gennaio 2008	Posizionamento nell’intervallo di confidenza	I contribuenti che si collocano “naturalmente” all’interno del c.d. “intervallo di confidenza”, devono, tenuto conto delle predette probabilità, considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore, in quanto si ritiene che i valori rientranti all’interno del predetto “intervallo” hanno un’elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un’attività avente le caratteristiche previste dallo studio di settore.
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Malfunzionamento Indicatore Incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali	<ul style="list-style-type: none"> - Vendita di beni strumentali nel corso dell’anno - Rilevanza di ammortamenti accelerati - Rilevanza di costi per beni in leasing - Altro (da descrivere in formato libero)
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Malfunzionamento Indicatore Rotazione del magazzino o durata delle scorte	<ul style="list-style-type: none"> - Consistenti approvvigionamenti “debitamente documentati” di beni di magazzino, eseguiti in occasione e/o in prospettiva di più vantaggiose condizioni di mercato (previsione di aumento dei prezzi di materie e/o campagne sconto promosse dai fornitori etc.) - Significativa riduzione della clientela di riferimento
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Malfunzionamento Indicatore Valore aggiunto per addetto	<ul style="list-style-type: none"> - Ciclo produttivo pluriennale (es: l’impresa non ha realizzato la vendita dell’immobile in corso di costruzione) - Strutturale assenza o minima presenza di fattore lavoro (es: piccole immobiliari di gestione)

		<ul style="list-style-type: none"> Periodo d'imposta inferiore a 12 mesi per il quale non è previsto il ragguaglio del peso del titolare Presenza significativa di apprendisti Compensi corrisposti a soci amministratori ed ad amministratori non soci e rilevati in righi del quadro F del modello studi di settore diversi dal rigo F19 (Spese per lavoro dipendente) Significativa presenza di perdite su crediti commerciali o minusvalenze patrimoniali non di natura straordinaria Numero di giornate retribuite ed esposte nel quadro A del modello studi di settore (desunte dal mod.DM10) non corrispondente alle effettive giornate lavorative (Es: esistenza documentabile di giornate di maternità, malattia etc. con indennità a carico del datore di lavoro)
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Malfunzionamento Indicatore Redditività dei beni strumentali	<ul style="list-style-type: none"> Ciclo produttivo pluriennale (ad esempio l'impresa che non ha realizzato la vendita dell'immobile in corso di costruzione) Investimenti operati in fase di avvio dell'attività che non hanno dato luogo a ricavi Utilizzo parziale nel processo produttivo di beni già completamente ammortizzati
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Marginalità economica	<u>Situazioni riferibili a condizioni soggettive del titolare:</u> <ul style="list-style-type: none"> Età avanzata del contribuente in relazione al tipo di attività svolta Stato di salute del titolare Attività residuale giustificabile in presenza di altri redditi, fondiari, di pensione o di lavoro dipendente
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Marginalità economica	<u>Situazioni riferibili all'impresa:</u> <ul style="list-style-type: none"> Ridotte dimensioni della struttura Assenza di investimenti anche se in presenza di attrezzature minimali e/o obsolete Assenza di personale dipendente e collaboratori

		<ul style="list-style-type: none"> - Assenza di spese per formazione professionale - Assenza di spese per promozione dell'attività (pubblicità, propaganda, ecc.) - Impossibilità di sostenere spese per acquisizione di servizi - Debole competitività dei prodotti/servizi erogati
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Marginalità economica	<p><u>Situazioni riferibili al mercato:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Clientela privata di fascia economicamente debole - Scarso potere contrattuale nei confronti di imprese committenti (Es: terzisti) - Incapacità/impossibilità di diversificare la clientela - Ridotta articolazione del processo produttivo - Situazione di crisi del settore economico di riferimento, con impossibilità di operare una riconversione
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Marginalità economica	<p><u>Localizzazione d'impresa:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Area di mercato con basso benessere e scarso potenziale di sviluppo economico - Scarsa presenza di infrastrutture etc. - Situazione d'impedimento al normale svolgimento dell'attività (ridotta accessibilità al luogo di esercizio dell'attività o altro)
Comunicato stampa del 28 giugno 2007	Generiche condizioni di inattendibilità degli studi	<p>Descrizione, in formato libero, delle condizioni particolari o delle specifiche situazioni che hanno connotato l'esercizio di impresa (ad es., non normale revisione al ribasso dei prezzi di vendita imposta dalla concorrenza, lavori pubblici che hanno ridotto l'accessibilità al luogo di esercizio dell'attività, delocalizzazione delle attività produttive da parte del committente, ecc.)</p> <p>In questo ambito sono comprese tutte le condizioni particolari e le specifiche situazioni giustificative degli scostamenti dalle risultanze del singolo studio di settore, previste dalla prassi amministrativa</p>

