

## **Circolare dell'Agenzia delle Entrate (CIR) n. 38/E del 12 giugno 2007**

### **ALLEGATO 4**

**Ulteriori precisazioni in merito alla corretta applicazione degli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 della legge n. 296 del 2006.**

#### **1. Elevata dotazione di beni mobili strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria**

L'indicatore "*Rapporto tra costi di disponibilità dei beni mobili strumentali e valore degli stessi*", potrebbe determinare esiti di "non normalità", con conseguente determinazione di maggiori ricavi, nell'ipotesi in cui il contribuente utilizzi, esclusivamente o prevalentemente, beni mobili strumentali utilizzati per effetto di contratti di locazione finanziaria (leasing). Tale situazione richiede un'attenta valutazione in quanto l'incidenza dei canoni di locazione finanziaria (in rapporto al valore del bene strumentale) generalmente risulta più elevata. In sede di contraddittorio, pertanto, l'Ufficio dovrà tener conto di tale circostanza, a condizione, naturalmente, che essa venga debitamente documentata dal contribuente.

#### **2. Applicazione degli studi di settore alle imprese con periodo d'imposta inferiore ai 12 mesi**

L'applicazione degli studi di settore alle imprese con periodo d'imposta inferiore ai 12 mesi prevede un meccanismo di calcolo che tiene in considerazione il minor numero di mesi nei quali è esercitata l'attività d'impresa durante il periodo d'imposta. L'indicazione di tale ultima informazione nello specifico campo posto nel frontespizio dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi consente infatti di effettuare in maniera automatica un ragguglio ad anno delle cosiddette variabili a "stock", ossia di quelle variabili (come ad esempio il valore dei beni strumentali, la superficie dei locali, etc.) che, poiché riferite a valori presenti ad una data prefissata (generalmente 31 dicembre), non risultano proporzionate al numero di mesi di esercizio dell'attività. L'operazione in parola viene effettuata ovviamente anche ai fini dell'indicatore di coerenza economica "Valore aggiunto per addetto", mediante la commisurazione specifica del numero degli addetti al periodo d'imposta inferiore ai 12 mesi.

Tale commisurazione non riguarda, tuttavia, l'apporto del titolare dell'impresa individuale o familiare. Per tali imprese, quindi, l'applicazione dell'indicatore in parola potrebbe

determinare risultati non calibrati sulla situazione effettiva, qualora le stesse abbiano esercitato l'attività per pochi mesi nel corso dell'anno e siano caratterizzate soprattutto dall'apporto lavorativo del titolare dell'impresa.

### **3. Compensi per soci amministratori di società di capitali**

Il calcolo del "Valore aggiunto" viene effettuato sottraendo dall'ammontare dei ricavi una serie di costi tra i quali non rientrano le "Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa". Per le società di persone i compensi corrisposti ai soci amministratori sono compresi nelle dette "Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa" e dunque non concorrono all'applicazione dell'indicatore, mentre lo stesso non accade nel caso di compensi corrisposti:

- agli amministratori non soci delle società di persone medesime
- agli amministratori delle società ed enti soggetti all'Ires,

in quanto tali spese sono incluse tra le "Spese per acquisti di servizi" che incidono, in diminuzione sull'indicatore "Valore aggiunto per addetto".

Quest'ultima circostanza, qualora gli importi attribuiti ai predetti soggetti siano elevati, va tenuta presente nella valutazione dei maggiori ricavi emergenti dalla applicazione dell'indicatore in questione.

### **4. Indicatore "Redditività dei beni strumentali" - studio SM80U (Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione)**

La formula di calcolo dell'indicatore "Redditività dei beni strumentali" prevede che al denominatore della frazione sia considerato il valore dei beni strumentali indicato al rigo F29 del quadro degli elementi contabili del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore; a sua volta tale valore comprende il valore normale al momento dell'immissione nell'attività dei beni acquisiti in comodato.

Tale ultimo importo assume spesso valori molto elevati nelle attività di Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione (studio SM80U), poiché generalmente è uso delle compagnie petrolifere concedere in comodato ai titolari di tale attività, l'impianto di distribuzione di carburanti il cui valore è normalmente molto elevato.

Tale circostanza va tenuta presente nella valutazione dei maggiori ricavi emergenti dalla applicazione dell'indicatore in questione, dato che lo stesso presuppone, dal punto di vista logico, che la redditività sia commisurata ad investimenti nell'azienda da parte del titolare.

Ne consegue che la presenza elevata o esclusiva di tali beni nel "Valore dei beni strumentali", considerato ai fini del calcolo dell'indicatore "Redditività dei beni strumentali", potrebbe comportare un risultato di incoerenza dell'indicatore. Anche in questi casi, gli Uffici dovranno, pertanto, valutare se l'incoerenza sia attribuibile a tale ipotesi.

## **5. Componenti negative di carattere fiscale**

Ai fini della corretta valutazione della posizione del contribuente e dell'indicatore relativo al "Valore aggiunto per addetto" e alla "Redditività dei beni strumentali", l'Ufficio dovrà tenere in considerazione le ipotesi in cui gli indicatori citati presentino situazioni di "non coerenza" derivante dall'indicazione in dichiarazione di talune componenti negative di reddito, di carattere esclusivamente fiscale (es. determinate tipologie di agevolazioni fiscali), indicate nel rigo F23 "Altri componenti negativi" del quadro F. In tali fattispecie, infatti, dette componenti di carattere puramente fiscale, riducono il valore del numeratore e, conseguentemente, riducono il risultato dell'indicatore di normalità economica.

## **6. Valutazione delle rimanenze finali "a costo" – Studio TG69U**

Per le attività caratterizzate da cicli produttivi che investono più periodi d'imposta (come nel caso delle attività rientranti nello studio di settore TG69U), ai fini dell'applicabilità degli indicatori "Valore aggiunto per addetto" e "Redditività dei beni strumentali mobili", occorre aver riguardo a quelle imprese che effettuano la valutazione delle rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in base al criterio del "costo" (previgente articolo 93, comma 5, del TUIR). Tali imprese infatti potrebbero risultare incoerenti ai predetti indicatori, qualora il valore di tali rimanenze sia particolarmente elevato in rapporto ai ricavi dichiarati nel corso del periodo d'imposta .

Gli Uffici, di conseguenza, avranno cura di valutare, in sede di applicazione del singolo studio di settore, se nel caso concreto tale incoerenza sia attribuibile a tale particolare modalità di valutazione delle rimanenze.

## **7. Imprese che realizzano immobilizzazioni per lavori interni**

Le imprese che effettuano incrementi di immobilizzazioni per lavori interni – Voce A4 del conto economico (generalmente si tratta di imprese appartenenti al comparto dei servizi o delle manifatture) devono indicare i relativi incrementi nel rigo F04 del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per un

ammontare corrispondente ai costi sostenuti, nel periodo d'imposta considerato, per la realizzazione di tali beni. È possibile, in queste circostanze, che si rilevi una situazione di non congruità derivante dall'indicazione di tali costi nelle varie voci presenti nel quadro F dell'allegato studi di settore. Pertanto, gli Uffici, in sede di contraddittorio, valuteranno, una volta verificata l'esistenza di costi imputati ad incremento delle immobilizzazioni per lavori interni, di procedere ad una nuova stima dei ricavi, scomputando tali costi dalle relative componenti negative e, quindi, riapplicare lo studio attraverso il software Ge.Ri.Co..

Analogamente, andrà valutato con attenzione il risultato di "normalità economica" del contribuente considerato che la realizzazione di immobilizzazioni per lavori interni può avere un impatto anche sul valore dei diversi indicatori.

## **8. Valorizzazione, locazione e vendita di beni immobili - Studio TG40**

Per le attività di valorizzazione, locazione e vendita di immobili, oggetto dello studio TG40U, si evidenzia che, nel caso di affitto di terreni ad uso agricolo, potrebbero verificarsi delle situazioni di non congruità a seguito dell'applicazione degli indicatori di normalità economica, a causa della particolare determinazione del componente fiscalmente rilevante di questo tipo di attività, che viene calcolato su base catastale. Tale "non congruità" può essere anche di notevole entità nei casi di contribuenti che effettuano esclusivamente "affitto di terreni ad uso agricolo" .

Si evidenzia inoltre l'esistenza di piccole imprese che svolgono l'attività di locazione di un numero esiguo di immobili (se non di un solo immobile), per gestire la quale non è necessario un particolare e continuativo apporto lavorativo. In tal caso, dato che l'applicazione dell'indicatore di normalità economica "valore aggiunto per addetto" presuppone sempre l'esistenza di almeno 1 addetto, ciò potrebbe comportare una stima di maggiori ricavi non aderente alla effettiva situazione del contribuente.

## **9. Situazioni particolari riguardanti gli addetti**

Nella circolare n. 31/E del 2007 è stato già evidenziato che l'applicazione dell'indicatore "Valore aggiunto per addetto" potrebbe portare a risultati non adeguati alla effettiva posizione del contribuente, laddove tra gli addetti siano compresi apprendisti o soggetti per i quali si siano verificate prolungate assenze per malattia o per maternità. In tal caso, va tenuto presente che l'indicatore non consente di discernere la minore consistenza del fattore lavoro determinata dalle menzionate situazioni. Pertanto, qualora la detta, minore consistenza sia dimostrabile ed incida in modo sostanziale sulla effettiva forza lavoro che ha prodotto valore aggiunto, i relativi effetti vanno presi in considerazione ai fini della determinazione dei maggiori ricavi derivanti dall'applicazione dell'indicatore in parola (ad es., in presenza di una

lavoratrice in maternità per l'intero periodo d'imposta, sostituita da altra con contratto a tempo determinato, andrà considerato un addetto invece di due).