

I chiarimenti per gli studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2004

Circolare dell'Agenzia delle Entrate - (CIR) n. 32 E del 21 giugno 2005

Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate - (COM) del 21 giugno 2005

L'Agenzia delle Entrate ha emanato oggi la circolare 32 (**riportata di seguito**) che introduce importanti novità e scelte interpretative nell'utilizzo degli studi di settore.

La prima modifica riguarda gli studi "monitorati" (professionisti e settori tessile, abbigliamento e calzaturiero che attraversano un periodo di crisi) approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2004 sulla base del decreto dello scorso 24 marzo, e finalizzati all'acquisizione di ulteriori informazioni necessarie per la definitiva approvazione degli studi stessi, ma non utilizzabili nell'attività di accertamento.

Nella circolare si precisa che, a richiesta dei contribuenti dei tre settori, se dovessero verificarsi casi di anticipazione nel tempo dello stato di crisi, le risultanze dello studio "monitorato" potranno costituire concreto contributo alla stima dei ricavi, anche per annualità precedenti al 2004.

Per quanto riguarda invece i professionisti, in analogia con quanto chiarito per gli studi "sperimentali" (circolare n. 58/E del 27 giugno 2002 — in "*Finanza & Fisco*" n. 26/2002, pag. 2526), le risultanze degli studi di settore sottoposti a monitoraggio potranno essere fatte valere in fase di contraddittorio, per documentare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quello presunto in base ai parametri, con le stesse modalità indicate nella circolare n. 25/E del 14 marzo 2001 (in "*Finanza & Fisco*" n. 14/2001, pag. 1844).

Un'altra novità si riferisce all'apporto di lavoro da parte del personale non dipendente, per quanto riguarda gli studi in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004: vengono infatti forniti ulteriori chiarimenti sui criteri da utilizzare per la corretta indicazione della percentuale di apporto e sono state fornite agli uffici dell'Amministrazione fiscale adeguate direttive in proposito. In particolare, viene precisato che la percentuale di apporto di lavoro da indicare deve essere correlata oltre al tempo impiegato anche a quanto attestato dal collaboratore dell'impresa familiare, il quale deve aver prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa stessa.

Altra modifica interessa poi l'ulteriore attività accertatrice che la Finanziaria 2005 - modificando

continua

segue

l'articolo 70 della legge 342/2000 - consente all'Agenzia delle Entrate per il medesimo periodo d'imposta. La circolare precisa infatti che le modifiche legislative si applicano pure agli accertamenti notificati dopo l'approvazione della Finanziaria, anche se riguardano periodi d'imposta precedenti il 2005.

Per quanto riguarda la maggiorazione del 3 per cento per l'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi (derivanti da "Gerico - Annotazione separata"), la circolare prevede che avverrà senza l'applicazione della maggiorazione quando, fra i diversi studi, almeno uno sia stato oggetto di evoluzione per il periodo d'imposta 2004.

L'ultima novità di rilievo, infine, riguarda l'irrelevanza dell'obbligo di trasmissione della notizia di reato (articolo 331 Codice Procedura penale): la circolare chiarisce che l'articolo 10 della legge n. 146/1998 (modificato dal comma 409 della legge 311/2004), entrato in vigore dal 1° gennaio 2005, è applicabile anche ai periodi d'imposta precedenti, per evitare un trattamento penalizzante ai contribuenti che si sono adeguati spontaneamente in dichiarazione, rispetto a coloro che, non essendosi adeguati, sono stati oggetto di accertamento.

SOMMARIO

	Pag.
1. Premessa	2061
2. Le principali novità per gli studi evoluti in vigore dal periodo d'imposta 2004	2062
2.1. <i>La semplificazione degli adempimenti</i>	2062
2.2. <i>Cause di inapplicabilità</i>	2062
2.3. <i>L'apporto di lavoro da parte del personale non dipendente</i>	2063
2.4. <i>L'evoluzione delle distribuzioni ventiliche</i>	2063
2.5. <i>Il peso dei beni strumentali nelle funzioni di ricavo delle attività manifatturiere</i>	2063
2.6. <i>L'introduzione di un correttivo congiunturale per i settori manifatturieri del T.A.C. (Tessile - Abbigliamento - Calzature), del legno e per lo studio di settore SD13U (Finissaggio tessili)</i>	2064
2.7. <i>L'utilizzo dei prezzi e delle tariffe nell'ambito delle attività dei servizi</i>	2064
2.8. <i>Studi "monitorati" per le attività professionali e manifatturiere</i>	2065
2.9. <i>Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività professionali</i>	2065
2.10. <i>Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività manifatturiere</i>	2066
2.11. <i>Le novità relative agli studi per i professionisti</i>	2066
2.12. <i>Modalità di applicazione degli studi evoluti in fase di accertamento e valenza per i periodi d'imposta precedenti</i>	2067
2.13. <i>Studi di settore e regime delle attività marginali</i>	2067
2.14. <i>Principali novità del prodotto GE.RI.CO. 2005</i>	2067
2.15. <i>Annotazione separata</i>	2068
2.15.1. <i>Soggetti obbligati a compilare i modelli per l'annotazione separata</i>	2068
2.15.2. <i>Studi di settore TG36U (ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie) e TG37U (bar e caffè, enoteche, gelaterie e pasticcerie)</i>	2068
2.15.3. <i>Contribuenti che conseguono ricavi derivanti da attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso</i>	2069

continua

segue

2.15.4. <i>Casi particolari</i>	2070
3. Le novità della Legge Finanziaria 2005	2072
3.1. <i>Le nuove regole sulle modalità di programmazione della revisione degli studi di settore</i>	2072
3.2. <i>La revisione quadriennale degli studi</i>	2073
3.3. <i>La programmazione annuale degli studi da revisionare</i>	2073
3.4. <i>Disposizioni specifiche per il periodo d'imposta 2004</i>	2073
3.5. <i>Potenziamento degli studi e contrasto all'evasione</i>	2073
4. Adeguamento alle risultanze degli studi di settore	2074
4.1. <i>Rilevanza ai fini delle imposte dirette, IVA e IRAP</i>	2074
4.2. <i>Indicazione dell'adeguamento nella dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP</i>	2074
4.3. <i>Decorrenza della rilevanza dell'adeguamento</i>	2075
4.4. <i>Adeguamento in dichiarazione alle risultanze dei parametri e determinazione della base imponibile IRAP</i>	2075
4.5. <i>Il termine per il versamento dell'IVA conseguente all'adeguamento agli studi</i>	2075
4.6. <i>Rateizzazione del versamento per l'adeguamento al volume di affari ai fini IVA</i>	2076
4.7. <i>L'indicazione dei maggiori corrispettivi per adeguamento ai fini dell'IVA</i>	2077
4.8. <i>La maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati</i>	2077
5. Gli studi di settore e gli accertamenti	2079
5.1. <i>Le novità in materia di accertamento</i>	2079
5.2. <i>Novità per le imprese in contabilità ordinaria: generalità</i>	2080
5.2.1. <i>Le modalità di accertamento in vigore fino al periodo d'imposta 2003</i>	2080
5.2.2. <i>Le novità della finanziaria 2005 relative ai soggetti in contabilità ordinaria esercenti attività di reddito d'impresa</i>	2080
5.2.3. <i>La verifica dei due periodi d'imposta su tre</i>	2081
5.2.4. <i>Decorrenza della rilevanza degli scostamenti rispetto agli studi di settore</i>	2082
5.2.5. <i>Relazioni con la disciplina del concordato preventivo biennale</i>	2083
5.2.6. <i>Indici di natura, economica, finanziaria o patrimoniale</i>	2084
5.2.7. <i>Decorrenza della disposizione relativa agli indici di incoerenza</i>	2085
5.2.8. <i>Gli esercenti arti e professioni in contabilità ordinaria per opzione e l'inattendibilità delle loro scritture</i>	2085
6. Le novità relative ai poteri di accertamento in base agli studi di settore ed ai parametri.	2085
6.1. <i>L'invito al contraddittorio e gli studi di settore</i>	2085
6.2. <i>L'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice</i>	2086
6.2.1. <i>Le previgenti disposizioni</i>	2086
6.2.2. <i>Studi di settore: ulteriore attività accertatrice</i>	2087
6.2.3. <i>Studi di settore: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione</i>	2087
6.2.4. <i>Parametri: ulteriore attività accertatrice</i>	2087
6.2.5. <i>Parametri: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione</i>	2088
6.2.6. <i>Decorrenza delle nuove disposizioni</i>	2088
6.3. <i>Irrilevanza dell'obbligo di trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p.</i>	2088
7. Novità della modulistica 2005 studi di settore	2089
Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore 2005	2089
7.1. <i>Parte generale (unica) e parte specifica</i>	2089

continua

segue

7.2. <i>Rapporti con il concordato preventivo</i>	2089
7.3. <i>Doppio quadro contabile del reddito d'impresa o lavoro autonomo</i>	2089
7.4. <i>Quadro A - Indicazione dei dati relativi al personale addetto all'attività</i>	2090
7.4.1. <i>Nuove tipologie di contratti di lavoro</i>	2090
7.4.2. <i>Indicazione della percentuale di lavoro prestato</i>	2090
7.5. <i>Modifiche al quadro B destinato ai dati relativi alle unità locali</i>	2092
7.6. <i>Modifiche al quadro F destinato alla indicazione dei elementi contabili</i>	2093
7.6.1. <i>Ulteriori elementi contabili</i>	2093
7.6.2. <i>Altre novità che hanno interessato il quadro F</i>	2094
7.7. <i>Compilazione del quadro X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore</i>	2094
7.8. <i>Modifiche al quadro Z destinato ai dati complementari</i>	2094
7.9. <i>Applicazione dei codici attività ATECOFIN 2004</i>	2095
ALLEGATO 1 — ELENCO STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2004	2096
ALLEGATO 2 — STUDI DI SETTORE PREVISTI PER LA REVISIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2005 (PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 21 FEBBRAIO 2005)	2102
ALLEGATO 3 — STUDI DI SETTORE IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2004	2105
1. Settore delle manifatture	2105
1.1. <i>Valutazioni di carattere generale</i>	2105
1.2. <i>Informazioni inserite nel quadro Z - Dati Complementari. Studi di settore SD05U, SD11U, SD13U, SD15U e SD31U</i>	2106
1.3. <i>Ulteriori informazioni richieste nel quadro D - Elementi specifici dell'attività Studi di settore: SD31U e TD34U</i>	2106
1.4. <i>Problematiche generali del comparto produttivo tessile, abbigliamento e calzature (area "T.A.C")</i>	2107
1.4.1. <i>Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B</i>	2107
1.4.2. <i>Le osservazioni delle Associazioni di categoria</i>	2108
1.4.3. <i>Interventi correttivi adottati a favore della attività economiche degli studi di settore della "T.A.C."</i>	2109
1.4.4. <i>Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B (applicato anche agli studi TD09A e TD09B)</i>	2110
1.4.5. <i>L'introduzione del correttivo congiunturale nello studio di settore SD13U (in vigore dal periodo d'imposta 1999)</i>	2111
1.4.6. <i>Introduzione per il settore della "T.A.C." di un Quadro Z - Dati complementari. Monitoraggio della congiuntura economica (anno 2004)</i>	2111
1.4.7. <i>Modalità di accertamento per gli studi di settore della T.A.C. Applicazione monitorata Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B</i>	2112
1.5. <i>Studio di settore TD01U - Produzione di gelati e di pasticceria fresca</i>	2112
1.6. <i>Studio di settore TD02U - Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili</i>	2113

continua

segue

1.7.	<i>Studio di settore TD04A - Estrazione di pietre ornamentali, ghiaia e sabbia</i>	2113
1.8.	<i>Studio di settore TD04B - Segazione e lavorazione delle pietre e del marmo</i>	2113
1.9.	<i>Studi di settore TD09A e TD09B - Fabbricazione di porte e finestre in legno, prodotti vari in legno, poltrone e divani, mobili per cucina, mobili in legno per arredo domestico</i>	2114
1.10.	<i>Studio di settore TD16U - Confezione su misura di vestiario</i>	2114
1.11.	<i>Studio di settore TD18U - Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali, mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta</i>	2115
1.12.	<i>Studio di settore TD19U - Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici - Fabbricazione e installazione di tende da sole con strutture metalliche</i>	2115
1.13.	<i>Studi di settore TD20U e TD32U - Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture in genere e Lavori di meccanica generale</i>	2116
1.14.	<i>Studio di settore TD34U - Fabbricazione di protesi dentarie (compresa riparazione)</i>	2118
2.	Attività professionali	2118
2.1.	<i>Valutazioni di carattere generale</i>	2118
2.2.	<i>Applicazione monitorata degli studi di settore</i>	2118
2.3.	<i>Inesistenza di cause di inapplicabilità</i>	2119
2.4.	<i>Principali novità degli studi dei professionisti</i>	2119
2.5.	<i>I correttivi</i>	2120
2.6.	<i>Studio di settore TK01U - Attività degli studi notarili</i>	2121
2.7.	<i>Studio di settore TK03U - Attività tecniche svolte da geometri</i>	2122
2.8.	<i>Studio di settore TK04U - Attività degli studi legali</i>	2122
2.9.	<i>Studio di settore TK05U - Servizi forniti dai commercialisti e consulenti del lavoro</i>	2123
2.10.	<i>Studio di settore TK08U - Attività tecniche svolte da disegnatori</i>	2124
2.11.	<i>Studio di settore TK16U - Amministrazione e gestione di beni immobili per conto terzi</i>	2125
2.12.	<i>Studio di settore TK18U - Studi di architettura</i>	2126
2.13.	<i>Studio di settore TK20U - Attività professionale svolta da psicologi</i>	2127
2.14.	<i>Studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici</i>	2128
2.15.	<i>Studio di settore SK29U - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia</i>	2129
3.	Attività dei servizi	2130
3.1.	<i>Valutazioni di carattere generale</i>	2130
3.2.	<i>Principali novità degli studi dei servizi</i>	2130
3.3.	<i>L'utilizzo delle tariffe o prezzi nell'ambito delle attività dei servizi</i>	2130
3.4.	<i>Studio di settore SG96U - Altre attività di manutenzione e di soccorso stradale</i>	2130
3.5.	<i>Studio di settore TG31U - Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori</i>	2131
3.6.	<i>Studio di settore TG34U - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere</i>	2132
3.7.	<i>Studio di settore TG36U - Servizi di ristorazione</i>	2132
3.8.	<i>Studio di settore TG37U - Bar, caffè e gelaterie</i>	2133
3.9.	<i>Studio di settore TG39U - Agenzie di mediazione immobiliare</i>	2134
3.10.	<i>Studio di settore TG50U - Intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori edili</i>	2135
3.11.	<i>Studio di settore TG66U - Software house e riparazione macchine per ufficio</i>	2135
3.12.	<i>Studio di settore TG67U - Lavanderie, servizi delle lavanderie a secco, tintorie</i>	2136
3.13.	<i>Studio di settore TG70U - Servizi di pulizia</i>	2137
3.14.	<i>Studio di settore TG74U - Studi fotografici</i>	2137

continua

segue

3.15. Studio di settore TG72A - Trasporto con taxi e noleggio di autovettura da rimessa con conducente	2137
3.16. Studio di settore TG75U - Installazione di impianti elettrici e tecnici e di impianti idraulico-sanitari	2138
4. Attività del commercio	2138
4.1. Studio di settore TM03A - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso e itinerante di alimentari e bevande	2139
4.2. Studio di settore TM03B - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento	2139
4.3. Studio di settore TM03C - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico; itinerante di altri prodotti non alimentari	2140
4.4. Studio di settore TM03D - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie	2141
4.5. Studio di settore TM04U - Farmacie	2141
4.6. Studio di settore TM06A - Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, per l'illuminazione; elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri; apparecchi e attrezzature per la telefonia	2142
4.7. Studio di settore TM06B - Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti	2143
4.8. Studio di settore TM07U - Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria	2143
4.9. Studio di settore TM08U - Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli e articoli sportivi	2143
4.10. Studio di settore TM09A - Commercio di autoveicoli	2144
4.11. Studio di settore TM09B - Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori	2144
4.12. Studio di settore TM10U - Commercio accessori di autoveicoli e di motocicli	2144
4.13. Studio di settore TM15A - Commercio al dettaglio e riparazione di orologi, articoli di gioielleria e argenteria	2144
4.14. Studio di settore TM16U - Commercio al dettaglio di articoli di profumeria	2145
4.15. Studio di settore TM19U - Commercio all'ingrosso di abbigliamento	2145
4.16. Studio di settore TM20U - Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria, di cancelleria e fornitura per ufficio	2146
4.17. Studio di settore TM27A - Commercio al dettaglio di frutta e verdura	2146
4.18. Studio di settore TM28U - Commercio al dettaglio di tessuti, tappeti e biancheria per la casa	2147
4.19. Studio di settore TM29U - Commercio al dettaglio di mobili	2147
4.20. Studio di settore TM40A - Commercio al dettaglio di fiori e piante	2148
ALLEGATO 4 — GLI STUDI REVISIONATI IN ANNI PRECEDENTI	2149
ALLEGATO 5 — ELENCO NUOVE VARIABILI INSERITE - MODELLI STUDI DI SETTORE 2005	2150

Circolare dell' Agenzia delle Entrate - (CIR) n. 32 E del 21 giugno 2005

OGGETTO: STUDI DI SETTORE - UNICO 2005 - Periodo d'imposta 2004 - Modalità di applicazione - Art. 62-bis del DL 30/08/1993 n. 331, conv. in L 29/10/1993 n. 427 - Art. 10 della L 08/05/1998 n. 146 - DPR 31/05/1999, n. 195 - Art. 9, commi 12 e 13, della L 28/12/2001, n. 448 - Art. 1, co. da 399 a 401, e da 407 a 411, della L 30/12/2004, n. 311

1. Premessa

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti con riguardo alle importanti novità che hanno interessato, a seguito dell'emanazione della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005), l'applicazione degli studi di settore, previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Vengono altresì illustrati i 61 studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2004 e fornite ulteriori indicazioni circa le modalità di compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, da utilizzare per il periodo d'imposta 2004.

In relazione ai 61 studi di settore, in vigore dal periodo d'imposta 2004, si precisa che:

- 59 studi, costituiscono una revisione di 83 studi precedentemente in vigore;
- 2 costituiscono nuovi studi di settore.

I 61 nuovi studi di settore (elencati nell'allegato 1), applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2004, sono stati approvati con decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del:

- 17 marzo 2005 (approvazione delle evoluzioni di 21 studi di settore relativi ad attività economiche nel settore del commercio, 12 nel settore dei servizi e 12 nel settore delle manifatture e un nuovo studio nel settore dei servizi);
- 24 marzo 2005 (approvazione "monitorata" delle evoluzioni di 5 studi di settore relativi ad

attività economiche nel settore delle manifatture, 1 nuovo studio delle attività professionali e 9 studi in evoluzione relativi al comparti delle attività professionali).

I citati decreti sono stati pubblicati nel Supplemento straordinario alla *Gazzetta Ufficiale* - Serie Generale - n. 74 del 31 marzo 2005.

La revisione dei predetti studi è in linea con la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 400, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (di seguito legge finanziaria per il 2005), che ha stabilito il termine del mese di febbraio 2005, per completare l'attività di revisione relativa agli studi di settore già precedentemente individuati, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, ai sensi dell'articolo 1 del Regolamento recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195.

In data 12 gennaio e 16 febbraio 2005, infatti, i predetti studi approvati, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, hanno avuto parere favorevole da parte della Commissione degli esperti, costituita ai sensi dell'art. 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998.

Si ricorda in proposito che, per il periodo d'imposta 2005, gli studi da sottoporre a revisione sono stati individuati con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 21 febbraio 2005 (in "*Finanza & Fisco*" n. 10/2005, pag. 892), pubblicato nella *G.U.* n. 48 del 28 febbraio 2005 (vedi Allegato 2 elenco degli studi in evoluzione previsti per il periodo d'imposta 2005).

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, approvati con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2005 (pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 99 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 123 del 28 maggio 2005 — *la raccolta dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore è consultabile all'interno del CD-ROM di "Finanza & Fisco"* -

INDICI), sono i seguenti:

- 54 relativi alle attività economiche delle manifatture (volume I);
- 59 relativi alle attività economiche dei servizi (volume II);
- 71 relativi alle attività economiche del commercio (volume III);
- 22 relativi alle attività professionali (volume IV).

Tali modelli possono essere utilizzati indifferente-mente da persone fisiche, società di persone ed equi-parate, società di capitali, enti commerciali ed equi-parati ed enti non commerciali ed equiparati nell'ambi-to di tutti i modelli UNICO 2005, di cui costitui-scono parte integrante.

2. Le principali novità per gli studi evoluti in vigore dal periodo d'imposta 2004

I nuovi studi approvati, in vigore dal periodo d'imposta 2004 interessano 2 attività economiche e coinvolgono circa 10.000 contribuenti. Gli studi di settore in evoluzione, in applicazione a decorrere dal 2004, coinvolgono invece 206 attività economiche e una platea di circa 1.850.000 contribuenti.

Vista la dinamicità delle realtà economiche ed aziendali cui gli studi di settore si riferiscono, l'evoluzi- one coglie i cambiamenti dei modelli organizza- tivi, le modifiche dei mercati di riferimento, gli and- amenti economici e le tendenze evolutive interve- nute nei settori. L'evoluzione, che rappresenta un'ope- razione di aggiornamento e di manutenzione, permette di adeguare gli studi al cambiamento delle condizio- ni economiche e di mercato, in linea con la realtà cui si riferiscono.

Gli studi evoluti, a decorrere dagli studi applicabili dal 2003, sono stati contraddistinti dalla lettera iniziale "T", invece della lettera "S".

Con gli studi in evoluzione, sono stati individua- ti circa 2300 modelli organizzativi, definendo per ogni modello le fasi più importanti dello studio di settore attraverso:

- l'analisi degli indicatori economici e delle rela- tive distribuzioni ventili- che;
- la selezione delle soglie di coerenza degli indi- catori selezionati per l'analisi della coerenza;
- la definizione delle funzioni di ricavo per l'ap- plicazione dell'analisi della congruità.

Per gli studi approvati in "evoluzione", a decor- rere dal periodo d'imposta 2004, si segnalano alcune principali novità, che saranno analizzate più appro- fonditamente nelle rispettive parti specifiche conte- nute nell'Allegato n. 3 alla presente circolare.

L'attività di revisione degli studi è stata posta in essere anche per i periodi d'imposta 2001, 2002 e 2003 interessando alcuni studi elencati nell'allegato n. 4.

2.1. La semplificazione degli adempimenti

L'evoluzione degli studi di settore è stata impron- tata sulla semplificazione degli adempimenti dei con- tribuenti. Un elemento importante di semplificazio- ne è rappresentato dalla riduzione del numero di stu- di di settore in vigore: 83 studi di partenza sono stati evoluti con 59 studi di arrivo. L'attività di evoluzione ha quindi determinato la riduzione di 24 studi di set- tore. L'accorpamento degli studi di settore è stato ispi- rato dalla necessità di semplificare l'applicazione degli studi di settore per le imprese che svolgono più attività economiche simili e che, quindi, possono es- sere rappresentate con un unico studio di settore.

Un altro importante elemento di semplificazione è rappresentato dall'applicabilità di tutti gli studi evo- luti ai soggetti che esercitano la propria attività con più punti di produzione e/o di vendita.

Gli studi evoluti, approvati a decorrere dal perio- do d'imposta 2004, riducono quindi la platea dei con- tribuenti tenuti all'obbligo dell'annotazione separa- ta, sia per le imprese multipunto sia per le imprese multiattività (il nuovo studio evoluto TG37U, ad esempio, costituisce l'aggiornamento di tre precedenti studi di settore: SG37U - Bar e caffè; Gelaterie e pa- sticcerie con somministrazione; SG36U - Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo e SG64U - Bottiglie- rie ed enoteche con somministrazione).

2.2. Cause di inapplicabilità

Nei citati decreti ministeriali del 17 e 24 marzo 2005, concernenti l'approvazione dei 61 studi di set- tore, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, relativi ad attività economiche nel settore delle ma- nifatture, dei servizi e del commercio, è previsto che gli stessi non si applicano:

1. nel settore dei servizi, per lo studio di settore contraddistinto dal codice TG72A (Trasporti con veicoli da piazza, codice attività 60.22.1; Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente, codice attività 60.22.2), per i soggetti che esercitano l'attività in ogni forma di società cooperativa;

2. nel caso di esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore ed in assenza di annotazione separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti (non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore) supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;

3. nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate.

Nelle predette ipotesi, per il periodo d'imposta 2004, risultano applicabili i parametri come già chiarito nelle precedenti circolari.

2.3. L'apporto di lavoro da parte del personale non dipendente

Con gli studi approvati, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, è stata introdotta un'ulteriore novità con riferimento al personale non dipendente.

In particolare la novità riguarda l'utilizzo, in termini percentuali, dell'apporto del personale non dipendente, incluso quello senza occupazione prevalente, nell'attività dell'impresa. Nelle versioni precedenti degli studi, l'apporto di lavoro del personale non dipendente assumeva rilievo, infatti, sulla base del numero di addetti indicati dal contribuente.

Per maggiori approfondimenti sulle predette modalità di indicazione della percentuale da indicare per l'apporto di lavoro si rinvia alle istruzioni riportate al paragrafo 7.4.2 della presente circolare relativo al **quadro A** - Dati del personale - del modello dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

2.4. L'evoluzione delle distribuzioni ventiliche

Negli studi di settore, sia nuovi che evoluti, in

vigore dal periodo d'imposta 2004, le distribuzioni ventiliche degli indicatori di coerenza sono state spesso suddivise non solo per forma giuridica (persone fisiche e persone giuridiche), ma anche sulla base della presenza o meno di lavoratori dipendenti. Tale suddivisione ha consentito di cogliere soprattutto la diversa struttura dimensionale che distingue, generalmente, le ditte individuali dalle società.

Le nuove versioni degli studi di settore permettono un affinamento delle distribuzioni ventiliche e contribuiscono a migliorare l'analisi della coerenza, evidenziandone i seguenti aspetti, in quanto:

- la distinzione delle distribuzioni ventiliche, sia in relazione alla forma giuridica che alla presenza o meno di dipendenti, consente di segmentare in modo più specifico la platea di imprese;

- la presenza di dipendenti discrimina le imprese da un punto di vista sia quantitativo (imprese di maggiori dimensioni) sia qualitativo (imprese più strutturate).

In alcuni studi di settore, in particolare quelli dei professionisti, le distribuzioni ventiliche sono state suddivise non solo sulla base della forma giuridica, ma anche in relazione alla localizzazione dell'attività esercitata, ciò al fine di cogliere, nell'analisi della coerenza, le rilevanti differenze che a volte emergono tra le varie aree territoriali del Paese.

2.5. Il peso dei beni strumentali nelle funzioni di ricavo delle attività manifatturiere

Nell'ambito del comparto manifatturiero, per superare le critiche relative all'eccessiva rilevanza che la variabile riguardante il valore dei beni strumentali assumeva ai fini della funzione di ricavo (in particolare per le imprese che lavorano in conto terzi), l'attività di revisione degli studi ha comportato la costruzione di un nuovo correttivo, in grado di esprimere i diversi livelli di utilizzo della capacità produttiva degli impianti.

Tale correttivo, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica (Kwh) ed il valore dei beni strumentali, consente di ponderare l'effetto della variabile "Valore dei beni strumentali", nella stima dei ricavi potenziali, in funzione del grado di utilizzo del bene stesso e di cogliere di conseguenza l'effetto

economico collegato al grado di fruizione reale degli impianti. **In questo modo, le imprese che dispongono di una dotazione strumentale sottoutilizzata, presentando un basso valore dell'indicatore, avranno un peso ridotto della variabile "Valore dei beni strumentali"**; al contrario, quelle che hanno un più elevato grado di utilizzo della capacità produttiva degli impianti avranno un contributo più rilevante nella determinazione del ricavo stimato. Il correttivo è determinato in modo automatico dal *software* applicativo GE.RI.CO.

2.6. L'introduzione di un correttivo congiunturale per i settori manifatturieri del TAC (Tessile - Abbigliamento - Calzature), del legno e per lo studio di settore SD13U (Finissaggio tessili)

Al fine di cogliere il crescente stato di difficoltà in cui opera il sistema delle PMI di molti settori del comparto manifatturiero, imputabile agli effetti della globalizzazione, e soprattutto alla perdita di competitività, provocata dalla concorrenza sui costi di produzione proveniente dai paesi emergenti, è stato introdotto uno specifico correttivo negli studi di settore interessati dalla crisi del sistema Tessile-Abbigliamento-Calzature (c.d. T.A.C.), che consente di tener conto dell'andamento sfavorevole della congiuntura economica. Tale correttivo viene automaticamente determinato dal programma applicativo GE.RI.CO. 2005.

Il c.d. correttivo congiunturale, verrà applicato nel modo seguente:

- i consumi di energia elettrica sono stati assunti come indicatore di ciclo economico;
- l'impresa accede al correttivo se i consumi di energia elettrica ed i ricavi diminuiscono, contemporaneamente, nell'anno di applicazione dello studio rispetto all'anno cui fanno riferimento i dati utilizzati per la costruzione dello studio di settore;
- il correttivo, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica dell'anno di applicazione dello studio e i consumi relativi all'anno base, viene applicato come fattore moltiplicativo alle variabili di *stock* della funzione di ricavo (il valore dei beni strumentali, il numero di collaboratori familiari, il numero di soci con occupazione prevalente, le superfici di produzione).

Nella funzione di ricavo, le variabili indipendenti sono costituite da variabili di flusso (costo del venduto, costo per la produzione di servizi, spese per lavoro dipendente, spese per acquisti di servizi) e variabili di *stock* (valore dei beni strumentali, superficie di produzione). Le variabili di flusso seguono solitamente gli andamenti congiunturali: aumentano al crescere dei ricavi, si riducono nel caso di contrazione delle vendite. Le variabili di *stock*, per loro natura, invece, sono maggiormente "statiche" (anelastiche) rispetto agli andamenti congiunturali, soprattutto in situazioni di ciclo economico negativo.

Pertanto, l'utilizzo di questo correttivo permette di cogliere il posizionamento della singola impresa nell'effettivo contesto congiunturale di riferimento.

Gli studi di settore interessati dall'introduzione del correttivo congiunturale sono i seguenti: TD06U, TD07A, TD07B, TD08U, TD09A, TD09B, TD10B. Inoltre, si fa presente che il predetto correttivo congiunturale è stato inserito anche con riferimento allo studio SD13U, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 1999, ancorché non interessato da alcuna evoluzione.

Si rinvia all'allegato 3, paragrafo 1, per ulteriori approfondimenti in relazione al funzionamento dei predetti studi.

2.7. L'utilizzo dei prezzi e delle tariffe nell'ambito delle attività dei servizi

Nell'ambito degli studi di settore dei servizi TG34U (servizi saloni barbieri e parrucchieri), TG36U (servizi di ristorazione), TG37U (bar e gelaterie) e TG67U (tintorie e lavanderie industriali), per la stima dei ricavi sono stati utilizzati i prezzi e le tariffe applicati. Tale innovazione permette di cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all'ubicazione dell'esercizio. Infatti, il livello del prezzo del caffè "al bancone" per i bar ed il livello dei prezzi delle portate principali per i ristoranti, nonché il livello delle tariffe applicate dal singolo barbiere/parrucchiere o dalla singola tintoria, raffrontati con i valori di riferimento individuati per il relativo settore, hanno permesso di individuare dei correttivi da applicare ai coefficienti delle variabili di costo (costo del venduto, costo per la produzione di servizi, spese per acquisti di servizi). Si rinvia all'allegato 3, paragrafo 3,

per ulteriori approfondimenti in relazione al funzionamento dei predetti studi.

2.8. Studi “monitorati” per le attività professionali e manifatturiere

Con i decreti del 24 marzo 2005, sono state approvate le evoluzioni, soggette ad una fase di “monitoraggio”, di alcuni studi di settore relativi alle attività professionali e ad alcuni studi del settore manifatturiero interessati dalla c.d. crisi del T.A.C.

Giova evidenziare infatti che durante la riunione dalla Commissione degli esperti del 16 febbraio 2005, le Associazioni di categoria e gli Ordini professionali hanno chiesto l’applicazione “monitorata” dei predetti studi per il periodo d’imposta 2004, nella prospettiva di una applicazione a regime una volta verificate determinate situazioni. La necessità di un’applicazione “monitorata” degli studi interessati nasce dalla constatazione di alcuni elementi di criticità nella fase applicativa degli studi relativi ai professionisti e di quelli interessati dalla crisi del c.d. T.A.C., ancorché con motivazioni differenti.

In particolare:

- per gli studi di settore dei professionisti, secondo le osservazioni degli stessi Ordini professionali, gli studi in evoluzione, nonostante gli apprezzabili miglioramenti, ancora non riescono a superare a pieno i problemi relativi all’applicazione del cosiddetto “principio di cassa” ed alla difficoltà di trovare elementi strutturali collegati con la capacità di produrre compensi. Inoltre, negli studi proposti per l’evoluzione ancora non è possibile valutare con sufficiente affidabilità le situazioni di coloro che operano, in maniera significativa, con soggetti pubblici (ad esempio, uffici giudiziari, enti pubblici territoriali, lavori pubblici, ecc.) ovvero che contestualmente all’attività professionale svolgono anche altre attività. Per questi motivi, è stata chiesta l’applicazione “monitorata” della revisione degli studi dei professionisti previsti per l’anno 2004;

- per gli studi relativi al comparto manifatturiero del cosiddetto “TAC” (settore tessile, abbigliamento e calzaturiero), le Associazioni di categoria hanno chiesto l’approvazione “monitorata” per gli studi interessati da un crescente stato di difficoltà imputabi-

le tra l’altro alla concorrenza derivante dalla globalizzazione e all’andamento sfavorevole della congiuntura economica, al fine di tener conto di tale particolare situazione di disagio. Durante la fase di monitoraggio, verrà analizzata anche la posizione di quelle imprese che presentano un profilo di marginalità economica, come ad esempio, le piccolissime imprese che operano conto terzi, per l’industria e/o l’artigianato, in un ambito locale (comunale o provinciale) e in locali di piccole dimensioni, generalmente monocommittenti e con un livello di ricavi equivalente al reddito lordo di un lavoratore dipendente del settore.

2.9. Modalità di applicazione degli studi “monitorati” per le attività professionali

Accogliendo parzialmente le richieste degli Ordini professionali, con l’articolo 2 del decreto 24 marzo 2005 (in “Finanza & Fisco” n. 19/2005, pag. 1577) di approvazione di 1 nuovo studio di settore e di 9 evoluzioni di studi di settore in vigore fino al 2003, viene prevista una applicazione “monitorata”, per il solo periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2004, dei risultati derivanti dagli studi medesimi.

Gli studi in argomento sono definiti “monitorati” in quanto, fino all’approvazione di una nuova versione, analogamente a quanto già previsto per gli studi “sperimentali”:

- **i risultati derivanti dall’applicazione GE.RI.CO. 2005 non possono essere usati direttamente per l’azione di accertamento.** Tale attività sarà fondata sull’utilizzo delle ordinarie metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati dell’applicazione degli studi di settore costituiranno uno strumento di ausilio;

- le indicazioni relative alla coerenza ed alla congruità potranno essere utilizzate per la formulazione dei criteri di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie;

- nei confronti dei contribuenti che non risultano congrui con gli studi “monitorati”, i compensi o ricavi derivanti dall’applicazione dello studio di settore approvato al termine della fase di “monitoraggio” **potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti con riferimento anche per i periodi d’imposta precedenti** (anche per i periodi d’impo-

sta in cui gli studi sono stati approvati con carattere di “sperimentalità”);

- i contribuenti che dichiarano compensi o ricavi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi “monitorati” ovvero vi si adeguano spontaneamente, evitano l’eventuale accertamento sulla base delle risultanze dello studio di settore che verrà approvato al termine della fase di “monitoraggio”, a seguito di nuove elaborazioni. Tali contribuenti eviteranno il predetto accertamento anche nel caso in cui l’ammontare stimato dal nuovo studio di settore risulti superiore a quello determinato con l’applicazione GE.RI.CO. 2005 predisposta per il periodo d’imposta 2004.

Gli studi di settore monitorati verranno approvati con carattere definitivo sulla base dei risultati del “monitoraggio” effettuato, utilizzando:

- i dati comunicati con i modelli per l’applicazione degli studi di settore, relativo al periodo d’imposta 2004;

- le informazioni derivanti dall’attività di controllo e approfondimento effettuata dall’Amministrazione finanziaria.

L’applicazione “monitorata” viene riconosciuta anche agli studi di settore che si riferiscono ad attività che possono essere esercitate sia da professionisti che da imprese.

Gli studi di settore per le attività professionali interessati dall’applicazione “monitorata” sono i seguenti: SK29U, TK01U, TK03U, TK04U, TK05U, TK08U, TK16U, TK18U, TK20U, TK21U.

Si rinvia all’allegato 3, paragrafo 2, per ulteriori approfondimenti in relazione al funzionamento dei predetti studi.

2.10. Modalità di applicazione degli studi “monitorati” per le attività manifatturiere

A parziale accoglimento delle richieste formulate dalle Associazioni di categoria, nell’ambito del parere espresso dalla Commissione degli esperti il 16 febbraio 2005, con l’articolo 2 del decreto 24 marzo 2005 (in “Finanza & Fisco” n. 19/2005, pag. 1569) di approvazione di 5 evoluzioni di studi di settore in vigore fino al 2003, relativi a 17 attività manifatturiere, è stata prevista un’applicazione “monitorata” per i soli periodi d’imposta in corso al 31 di-

cembre 2004 e al 31 dicembre 2005, dei risultati derivanti dagli studi medesimi.

Gli studi in argomento sono definiti “monitorati” ed hanno le medesime caratteristiche già indicate nel paragrafo precedente riguardanti gli studi dei professionisti.

Gli studi di settore per le attività manifatturiere interessati dall’applicazione “monitorata”, sono i seguenti: TD06U, TD07A, TD07B, TD08U, TD10B.

Occorre precisare inoltre che l’articolo 2 del decreto di approvazione del 24 marzo 2005 stabilisce che «*Lo studio definitivo, fatto salvo quanto previsto al comma 2, avrà valenza ai fini dell’accertamento con riferimento anche ai periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2004 e 31 dicembre 2005. Con gli studi di settore, approvati definitivamente, sarà individuato l’ambito di applicazione anche per i periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2004 e 31 dicembre 2005.*». **Pertanto, lo studio definitivo, che dovrà essere approvato e pubblicato in G.U. entro il 31 marzo 2007, con riferimento al periodo d’imposta 2006, potrà essere utilizzato ai fini dell’attività di accertamento anche con riferimento ai periodi d’imposta 2004 e 2005.**

Con riferimento allo specifico comparto, considerata la eventualità che possono verificarsi casi di anticipazione nel tempo dello stato di crisi, **a richiesta del contribuente, qualora sia comprovato il ricorrere di circostanze che dimostrino la rilevanza di tale crisi, le risultanze dello studio “monitorato” potranno costituire valido ausilio ai fini della stima dei ricavi, anche per annualità precedenti al 2004.**

2.11. Le novità relative agli studi per i professionisti

Per gli studi di settore relativi alle attività professionali sono state riviste le funzioni di compenso rispetto ai precedenti studi già in vigore. Un aspetto caratteristico e critico nella stima dei compensi è sempre stato quello legato alla particolare determinazione del reddito sulla base del “principio di cassa”.

Per migliorare la stima dei compensi, nelle funzioni di regressione sono state introdotte alcune importanti novità di seguito elencate:

- utilizzo delle tipologie di prestazioni effettuate;

- esclusione del valore dei beni strumentali;
- esclusione dell'età professionale.

Le prestazioni effettuate, per ogni specifica tipologia di incarico, sono ponderate, nelle funzioni di compenso, sulla base del valore medio dichiarato.

Il numero delle prestazioni professionali effettuate e il relativo valore medio dichiarato rappresentano gli indicatori sintetici della variabilità dei compensi derivante, nell'ambito di una stessa tipologia di incarico, da un insieme di fattori quali:

- il valore delle opere realizzate;
- il contesto territoriale in cui opera il professionista;
- l'esperienza professionale;
- l'impegno profuso dal professionista nello svolgimento dell'attività.

Tali novità non riguardano lo studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici, nel quale non è ipotizzabile l'uso della valorizzazione del numero degli incarichi effettuati, mentre risulta opportuno continuare ad utilizzare il valore dei beni strumentali, per l'importanza da essi assunti nell'esercizio dell'attività di un dentista, e l'età professionale, con la quale viene modulato l'avvio dell'attività di un giovane professionista, non penalizzando i primi anni di avvio della professione. Si rinvia all'allegato 3, paragrafo 2, per ulteriori approfondimenti in relazione al funzionamento dei predetti studi.

2.12. Modalità di applicazione degli studi evoluti in fase di accertamento e valenza per i periodi d'imposta precedenti

Di seguito, si forniscono alcune indicazioni in merito alla possibile applicazione degli stessi anche con riferimento a precedenti periodi d'imposta.

Con riguardo all'attività di accertamento sulla base degli studi evoluti, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, **si ritiene che, in caso di accertamenti riguardanti i periodi d'imposta precedenti al 2004, in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze del nuovo studio di settore evoluto**, per giustificare

scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l'ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto.

2.13. Studi di settore e regime delle attività marginali

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore vengono utilizzati anche dai contribuenti che si avvalgono del regime fiscale delle attività marginali di cui all'art. 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Per i nuovi studi di settore applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2004, i limiti dei ricavi o compensi per usufruire del regime agevolato delle attività marginali sono stabiliti dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2005, pubblicato nel S.O. alla G.U. n. 104 del 6 maggio 2005 (in **"Finanza & Fisco" n. 20/2005, pag. 1617**).

All'interno del *software* GE.RI.CO. 2005 è disponibile una funzione specifica (GE.RI.CO. Marginali 2005) che consente di verificare l'entità dei ricavi determinati tenendo conto delle predette riduzioni e permette di controllare se il soggetto rientra o meno nel regime agevolato in questione.

2.14. Principali novità del prodotto GE.RI.CO. 2005

La procedura permette l'applicazione di 206 studi di settore attualmente in vigore.

Con riferimento al *software* applicativo GE.RI.CO. 2005, rispetto alla versione 2004, non ci sono da segnalare particolari novità di rilievo se non l'inserimento di opportuni controlli automatici nella fase di invio del file telematico.

Il programma GE.RI.CO. 2005 consente inoltre la compatibilità delle basi dati di GE.RI.CO. 2004, ad esclusione degli studi portati in evoluzione quest'anno i cui dati sono stati modificati in modo strutturale.

La procedura utilizza l'ambiente tecnologico Java 2 impiegando la Macchina Virtuale Java 1.3.1_13.

Si ricorda, inoltre, che gli uffici hanno la possibilità di visualizzare le informazioni comunicate dai contribuenti con l'allegato dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore del modello di dichiarazione UNICO, utilizzando la procedura GE.RI.CO. UFFICI.

2.15. Annotazione separata

Come disposto dal decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 19 maggio 2005 (pubblicato in *G.U.* n. 127 del 27 maggio 2005) i criteri per l'applicazione degli studi di settore, ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa, ovvero una o più attività d'impresa in diverse unità di produzione o di vendita, approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 25 marzo 2002, sono applicabili anche alle attività comprese negli studi di settore approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 maggio 2005, inoltre, sono stati approvati i modelli da utilizzare per il periodo d'imposta 2004, ai fini dell'applicazione degli studi di settore con i criteri previsti dal citato decreto del 25 marzo 2002.

Si ricorda che, in conformità alle indicazioni fornite al paragrafo 10 della circolare n. 58/E del 27 giugno 2002 (in *"Finanza & Fisco"* n. 26/2002, pag. 2540), **anche per il periodo d'imposta 2004 la compilazione dei modelli per l'annotazione separata consentirà l'applicazione sperimentale degli studi di settore mediante il prodotto software "Ge.Ri.Co. Annotazione separata 2005"** che fornisce indicazioni in ordine:

- al numero e alla tipologia dei tradizionali modelli da compilare per il complesso delle attività svolte dal contribuente;
- alla congruità dei ricavi dichiarati;
- alla coerenza dei principali indicatori economici (ad esempio la produttività per addetto, la rotazione del magazzino) che caratterizzano nel complesso l'attività svolta dal contribuente rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore che svolgono l'attività con analoghe caratteristiche.

Ciò premesso, si ritiene opportuno fornire ulteriori chiarimenti in ordine alla compilazione dei modelli "M Annotazione separata - composizione dei

ricavi" e "N Annotazione separata - dati contabili e del personale a destinazione promiscua" che, unitamente alla compilazione dei tradizionali modelli (ad esclusione dei modelli SK e TK dei professionisti) consentono l'applicazione degli studi di settore ai contribuenti cosiddetti multipunto e/o multiattività.

Tali chiarimenti specificano quanto già indicato nelle istruzioni per la compilazione dei predetti modelli per l'annotazione separata.

2.15.1. Soggetti obbligati a compilare i modelli per l'annotazione separata

Come indicato nei paragrafi 3 e 6 delle relative istruzioni al Modello per l'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per i contribuenti interessati dall'applicazione del nuovo studio di settore SG96U approvato a decorrere dal periodo d'imposta 2004, non sussiste l'obbligo di compilazione dei modelli per l'annotazione separata. I predetti contribuenti non sono tenuti a tale adempimento in quanto, nei loro confronti, l'eventuale obbligo di annotazione separata dei ricavi e degli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore decorre dal 1° maggio 2005. Tuttavia, qualora ne ricorrano le condizioni, è possibile compilare tali modelli, nel caso in cui si sia volontariamente proceduto ad effettuare detta annotazione separata.

Al riguardo, nelle stesse istruzioni, è stato precisato che i soggetti che esercitano più attività non comprese nello stesso studio e almeno una rientrante negli studi oggetto di evoluzione a decorrere dal periodo d'imposta 2004, non sono considerati esclusi dai predetti obblighi poiché tali studi rappresentano delle evoluzioni di studi di settore precedentemente in vigore. **Per tali contribuenti, infatti, l'approvazione di studi di settore in sostituzione di quelli precedentemente applicati, non comporta il venir meno dell'obbligo di annotazione separata già sussistente in anni precedenti.**

2.15.2. Studi di settore TG36U (ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie) e TG37U (bar e caffè, enoteche, gelaterie e pasticcerie)

Per lo studio di settore TG37U, applicabile ai soggetti che svolgono come attività principali bar e

caffè, enoteche, gelaterie e pasticcerie, nonché per lo studio TG36U, per le attività principali di ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie, di servizi di ristorazione in *self-service*, ristorazione con preparazione di cibi da asporto, occorre evidenziare, che i citati studi di settore trovano applicazione, anche nei casi in cui i contribuenti svolgano come attività non prevalente una o più attività cosiddette “complementari”.

Inoltre, i predetti studi TG36U e TG37U, permettono l'applicazione anche in presenza di ricavi, ancorché prevalenti, provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.

In tali ipotesi non si applicano i criteri approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002 (in “*Finanza & Fisco*” n. 16/2002, pag. 1612), relativo all'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi, semplificando così i relativi obblighi per l'esercizio di più attività.

Ai fini della corretta applicazione degli studi di settore alle attività svolte dai contribuenti, i relativi decreti di approvazione richiamano l'uso del criterio di “prevalenza” per individuare le modalità di applicazione degli studi stessi. Per maggiori approfondimenti in merito a tale criterio si fa rinvio da ultimo alle indicazioni fornite con la circolare n. 27/E del 2004.

2.15.3. Contribuenti che conseguono ricavi derivanti da attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso

In coerenza con quanto previsto da quest'anno nel prodotto GE.RI.CO. 2005, il contribuente che compila i modelli per l'annotazione separata, non deve più adottare comportamenti differenti in relazione alle ipotesi in cui sia in grado di individuare tutti i dati direttamente afferenti alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi, da quella in cui non sia in grado di effettuare tale operazione.

Infatti da quest'anno, per alcune voci contabili, la neutralizzazione attraverso l'utilizzo del *software* GE.RI.CO. 2005 degli effetti che derivano dallo svol-

gimento di attività per le quali si conseguono aggi e ricavi fissi, avviene esclusivamente mediante il calcolo automatico effettuato dal *software* sulla base dell'ammontare degli aggi e ricavi fissi indicato nel **rigo F15 del quadro F** degli elementi contabili. Nel predetto quadro, infatti, non è più presente la casella “Annotazione distinta per costi relativi ad aggi e ricavi fissi” con la quale, negli anni precedenti, il contribuente indicava di aver escluso tutti i costi afferenti le attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi. Di conseguenza, l'indicazione dei dati relativi al personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi, (rispettivamente, nel **quadro A** e nei **rigli F11, F12 e F13**) deve essere effettuata sulla base dei valori considerati al lordo delle componenti relative alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi.

L'inibizione della possibilità di indicare le predette voci di costo al netto delle componenti afferenti le attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi ha comportato effetti analoghi anche ai fini della compilazione dei modelli per l'annotazione separata.

Si ricorda che, in caso di compilazione dei modelli per l'annotazione separata, la neutralizzazione degli effetti che derivano dallo svolgimento di attività per le quali si conseguono aggi e ricavi fissi, avviene mediante la compilazione dei modelli M e N.

Il *software* GE.RI.CO. A.s. effettua la predetta neutralizzazione dei dati del personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi, indicati, rispettivamente, nei **rigli** da **N1 a N19, N26, N27 e N28** del modello **N**, sulla base dei dati relativi all'ammontare degli aggi e ricavi fissi indicati nel modello **M** e contraddistinti dal codice “RICAG”.

In particolare, nelle istruzioni alla compilazione dei predetti modelli, è stato precisato che in presenza di ricavi provenienti dalla vendita di beni soggetti ad aggio o ricavi fissi:

- nei tradizionali modelli SD, SG imprese, SK imprese, SM, TD, TG imprese, TK imprese e TM,

vanno indicati i dati del personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi (rispettivamente, nel **quadro A** e nei **rigli** da **F11**, **F12**, e **F13**):

— direttamente afferenti alle attività svolte, qualora i predetti dati non siano interessati da elementi relativi alle attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso;

— comunque, direttamente afferenti alle attività per le quali si è barrata la casella "Annotazione distinta" nel modello M;

• nel modello N, vanno indicati i dati del personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi, rispettivamente, nei **rigli** da **N1** a **N19**, **N26**, **N27** e **N28**, relativi a tutte le attività per le quali non si è barrata la casella "Annotazione distinta" nel modello M, se nei predetti dati del personale e contabili, confluiscono elementi afferenti alle attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso.

La presenza di elementi afferenti alle attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso all'interno dei dati del personale o in quelli contabili richiamati in precedenza, comporta, pertanto, l'indicazione di questi ultimi nel modello N. Tali dati devono essere riferiti a tutta l'attività d'impresa, con la sola esclusione delle componenti afferenti alle attività per le quali il contribuente ha separatamente annotati tutti i dati contabili e del personale, attribuendoli distintamente a tali attività e barrando la corrispondente casella "Annotazione distinta" nel modello M.

In conclusione, in presenza di aggi o ricavi fissi, l'indicazione nel modello N dei predetti dati del personale e contabili deve sempre avvenire al lordo delle eventuali componenti afferenti alle attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso, anche qualora il contribuente sia in grado di individuare la parte direttamente afferente a tali attività ad aggio o ricavo fisso.

2.15.4. Casi particolari

Nella circolare del 18 giugno 2004 n. 27/E (in

"Finanza & Fisco" n. 25/2004, pag. 2120), è stato precisato che, per poter individuare correttamente l'attività prevalente ai fini dell'applicazione degli studi di settore, i ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, vanno considerati al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

Sulla base del predetto criterio, ovviamente, deve calcolarsi anche l'ammontare dei ricavi relativi alle attività non prevalenti, al fine di poter individuare il limite oltre il quale sussiste la causa di inapplicabilità relativa all'esercizio di più attività non appartenenti al medesimo studio di settore.

Nella citata circolare, inoltre, è stato precisato che restano fermi i criteri cui si è fatto riferimento per altri fini legati all'applicazione degli studi di settore. In particolare, con riguardo all'indicazione dei valori all'interno del modello M relativo all'annotazione separata, 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.

Il ricorso a due differenti criteri di valutazione dei ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi comporta, in taluni casi, un effetto distorsivo nell'applicazione degli studi di settore relativamente a specifiche condizioni di svolgimento dell'attività. In particolare, è stato osservato che nel caso di svolgimento di una sola attività per la quale risultino applicabili gli studi di settore, unitamente ad attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso rientranti in un codice di attività cui, a sua volta, risulta applicabile un altro studio di settore, la valutazione dei ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni, può facilmente comportare il verificarsi di una causa di inapplicabilità dello studio di settore relativo all'attività prevalente e conseguentemente l'obbligo della compilazione dei modelli per l'annotazione separata.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un contribuente che esercita l'attività di bar e caffè (studio TG37U) e contemporaneamente effettui la vendita di generi soggetti ad aggio (vendita di sigarette) rientrante in

un codice attività (commercio al dettaglio di prodotti del tabacco) per il quale risulta applicabile lo studio SM85U, con ricavi complessivi pari a 100.000 euro così distribuiti:

- bar e caffè (studio TG37U): ricavi pari a 45.000 euro (45% dei ricavi complessivi);
- commercio al dettaglio di prodotti del tabacco (studio SM85U): ricavi lordi pari a 55.000 euro (55% dei ricavi complessivi) equivalenti a 5.000 euro di aggi (vendita di sigarette).

L'utilizzo del criterio dettato nella citata circolare 27/E, sia ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente che delle attività non prevalenti, comporta l'individuazione di una causa di inapplicabilità degli studi di settore. Infatti, adottando tale criterio, l'attività prevalente risulta essere quella di commercio al dettaglio di prodotti del tabacco con il 55% dei ricavi complessivi, mentre i ricavi relativi all'attività non prevalente (45% dei ricavi complessivi afferenti l'attività di bar e caffè) comportano una causa di inapplicabilità dello studio SM85U.

Tale contribuente deve pertanto applicare gli studi di settore attraverso la compilazione dei modelli per l'annotazione separata.

La compilazione del relativo modello M per l'indicazione dei ricavi afferenti le singole attività prevede, viceversa, che 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.

Nell'esempio in questione la compilazione del predetto modello dovrà essere effettuata indicando:

- bar e caffè (studio TG37U): ricavi pari a 45.000 euro (90% dei ricavi complessivi);
- commercio al dettaglio di prodotti del tabacco (studio SM85U): aggi pari a 5.000 euro (10% dei ricavi complessivi).

Sulla base dei dati così indicati il *software* GE.RI.CO. A.s. fornirà l'indicazione di applicare direttamente lo studio TG37U, in quanto gli aggi non superano il limite del 20% dei ricavi complessivi.

L'indicazione fornita da GE.RI.CO. A.s. è peraltro accompagnata da un controllo bloccante, previsto dal *software*, che impedisce la prosecuzione della compilazione e conseguentemente la trasmis-

sione dei dati. **Tale risultato contraddittorio non è causato da un'anomalia del *software* GE.RI.CO. A.s. ma, come detto in precedenza, dall'utilizzo di criteri di valutazione diversi dei ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente e della compilazione del modello M - Annotazione separata.**

Appare pertanto necessario fornire dei chiarimenti sui comportamenti da adottare da parte del contribuente che ricada nelle condizioni precedentemente illustrate.

Si deve intanto osservare che la predetta anomalia si verifica esclusivamente in caso di svolgimento di un'unica attività, soggetta a studio di settore, e di attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso rientranti in un codice di attività cui, a sua volta, risulta applicabile un altro studio di settore. Inoltre, il verificarsi dell'anomalia è condizionato alla circostanza che, all'interno di quest'ultimo codice di attività, venga effettuata esclusivamente la vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso, analogamente a quanto riportato nell'esempio descritto in precedenza.

Il contribuente che svolge la propria attività con le suddette caratteristiche deve pertanto valutare, ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente e delle eventuali cause di inapplicabilità degli studi, i ricavi provenienti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso, utilizzando il criterio indicato nella circolare del 18 giugno 2004, n. 27/E; qualora, a seguito di tale valutazione, emerga una causa di inapplicabilità, il contribuente deve successivamente valutare, attraverso la compilazione del modello M - Annotazione separata, se i ricavi provenienti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso, considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni, superano il limite del 20% dei ricavi complessivi dell'attività. Se detto limite risulta superato, il contribuente dovrà seguire i criteri finora adottati per l'applicazione degli studi di settore, che prevedono la compilazione dei modelli per l'annotazione separata (nella suddetta circostanza non si verifica, infatti, l'anomalia in questione); in caso contrario, si ritiene corretto applicare lo studio di settore relativo all'attività prevalente, in quan-

to, in concreto, si configura la fattispecie riconducibile al contribuente che svolge un'unica attività soggetta a studio di settore, in presenza di ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso inferiori al 20% dei ricavi complessivi, a nulla rilevando la circostanza che la vendita di quei beni rientri in un codice cui risulta applicabile un altro studio di settore.

Il suddetto criterio consente, nella situazione ri-

chiamata nell'esempio precedente, l'applicazione, da parte del contribuente, del solo studio di settore TG37U, mediante l'esclusiva compilazione del relativo modello.

Al fine di individuare più facilmente le attività che generalmente hanno prevalenza di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso rientranti in un codice di attività cui risulta applicabile uno studio di settore, si riporta di seguito il relativo elenco:

CODICI ATTIVITÀ	STUDIO DI SETTORE
52.47.2 - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici	SM13U
50.50.0 - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione	SM80U
52.26.0 - Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco	SM85U

3. Le novità della Legge Finanziaria 2005

La disciplina relativa agli studi di settore è stata interessata dalle disposizioni introdotte dall'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005 — in *“Finanza & Fisco” n. 2/2005, pag. 104*).

Per quanto riguarda le modifiche relative agli studi di settore, le novità più rilevanti da segnalare riguardano:

- la previsione della revisione periodica degli studi di settore al fine di adeguarli alle mutate realtà economiche (commi 399 e 400);
- le nuove modalità di adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore (comma 411);
- la rilevanza, ai fini IRAP, dell'adeguamento in dichiarazione (comma 411, lett. a), n. 3);
- il nuovo termine previsto per il versamento, ai fini IVA, dell'importo dell'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore, (comma 411, lett. b), n. 3);
- le nuove modalità di accertamento per i soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, (comma 409 e 410);

- la non rilevanza, ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato, anche per l'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi (comma 409, lett. c));

- la possibilità di integrazione e modifica degli accertamenti da studi di settore e parametri indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi relativi alle medesime categorie reddituali - lavoro autonomo e impresa - (comma 407 e 408).

3.1. Le nuove regole sulle modalità di programmazione della revisione degli studi di settore

L'articolo 1, comma 399, della legge finanziaria per il 2005 prevede che:

- gli studi *«sono soggetti a revisione, di norma, ogni quattro anni dalla data di entrata in vigore dello studio di settore ovvero da quella dell'ultima revisione»*. Tale revisione ha lo scopo di *«mantenere la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica cui si riferiscono.»*;

- *«la revisione può essere disposta anche prima del decorso del termine previsto dal primo periodo, tenuto anche conto di dati ed informazioni ufficiali*

quali i dati di contabilità nazionale, sentito il parere della commissione di esperti di cui all'articolo 10, comma 7, della legge 8 maggio 1998, n. 146.»;

• «la revisione degli studi di settore è programmata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno».

3.2. La revisione quadriennale degli studi

Il comma 399 dell'articolo unico della legge n. 311 del 2004, stabilisce che ogni studio di settore deve essere "di norma" revisionato ogni quattro anni, a decorrere dall'entrata in vigore dello studio di settore ovvero dell'ultima revisione, al fine di soddisfare l'esigenza di adeguare lo studio alla realtà economica dei vari settori.

Il legislatore ha inteso così affermare il principio della necessaria rivisitazione periodica degli studi, finalizzata a renderli costantemente rappresentativi della realtà economica cui si riferiscono.

La evoluzione comporta una completa rielaborazione dello studio, effettuata d'intesa con le Associazioni di categoria, finalizzata ad adeguare lo strumento alla mutata realtà del settore interessato (es. introduzione di nuovi processi produttivi, allargamento dei mercati di riferimento, mutamento del contesto competitivo e così via). **Occorre sottolineare comunque il carattere "ordinatorio" della disposizione in esame.**

È previsto inoltre che la revisione potrà tuttavia essere disposta anche prima del predetto termine quadriennale, laddove questa si rilevi necessaria in base a dati ed informazioni ufficiali (quali, ad esempio, i dati della contabilità nazionale). È previsto, per questa fase, anche il preventivo parere della Commissione degli esperti degli studi di settore.

La norma fa riferimento a dati ed informazioni ufficiali quali i dati di contabilità nazionale come elementi che possono essere utili per individuare gli studi per i quali è opportuno procedere alla revisione anticipata e tali dati possono anche essere utilizzati per rielaborare gli studi.

3.3. La programmazione annuale degli studi da revisionare

La medesima disposizione (articolo 1, comma

399, terzo periodo) precisa che la revisione degli studi è pianificata annualmente con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro il mese di febbraio di ogni anno.

Nel corso dell'anno 2005 gli studi da sottoporre a revisione, per il medesimo periodo d'imposta, sono stati individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 21 febbraio 2005 e pubblicato nella *G.U.* n. 48 del 28 febbraio 2005 (in "*Finanza & Fisco*" n. 10/2005, pag. 892) (vedi Allegato 2 - Elenco degli studi in evoluzione previsti per l'anno 2005).

3.4. Disposizioni specifiche per il periodo d'imposta 2004

L'articolo 1, comma 400, della citata legge n. 311 del 2004, con una disposizione di carattere transitorio, stabilisce, infine, che «In deroga a quanto previsto al comma 399, entro il mese di febbraio 2005, l'Agenzia delle Entrate completa l'attività di revisione relativa agli studi di settore già precedentemente individuati, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, ai sensi dell'articolo 1 del regolamento recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195.».

La norma prevede, quindi, che la revisione degli studi, che è stata effettuata nel corso del 2004, senza la programmazione prevista dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, introdotta dal comma 399, deve essere portata a termine entro il mese di febbraio 2005.

Entro tale data, infatti, sono state completate le attività relative all'elaborazione degli studi revisionati, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2004, che l'Agenzia delle Entrate aveva già precedentemente individuato.

3.5. Potenziamento degli studi e contrasto all'evasione

Il comma 401 stabilisce inoltre che «Gli organi preposti al controllo, in conseguenza della revisione e del potenziamento degli studi di settore, sulla base delle disposizioni dei commi da 387 a 432, programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per l'attivi-

tà di contrasto all'evasione nei confronti dei soggetti ai quali non si applicano gli studi medesimi.».

Pertanto, da un lato il potenziamento e la revisione degli studi di settore permetterà anche di migliorare l'efficienza delle risorse a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. Nello stesso tempo è intensificata l'attività di controllo in ordine alla veridicità dei dati dichiarati dal contribuente per l'applicazione degli studi di settore. A seguito di tale ottimizzazione dello strumento, è previsto altresì un incremento e potenziamento dell'attività di accertamento nei confronti dei soggetti per i quali non si applicano gli studi di settore.

4. Adeguamento alle risultanze degli studi di settore

4.1. Rilevanza ai fini delle imposte dirette, IVA e IRAP

Con riguardo all'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore occorre segnalare alcune novità di rilievo.

Per effetto dell'articolo 1, comma 411, della predetta legge 30 dicembre 2004, n. 311, vengono sostanzialmente modificati i commi 1 e 2, dell'articolo 2 del Decreto del Presidente della Repubblica del 31 maggio 1999, n. 195.

Il previgente art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999 stabiliva che «*Per il primo periodo d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, non si applicano sanzioni ed interessi nei confronti dei contribuenti che indicano in dichiarazione dei redditi ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare i ricavi o compensi a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore.*».

L'articolo 2, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, così come modificato dal comma 411, lett. a), stabilisce ora che «*Per i periodi d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nelle dichiarazioni di cui all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ricavi o compensi non anno-*

tati nelle scritture contabili per adeguare gli stessi, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, a quelli derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore.».

Ne deriva, pertanto, che, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, la possibilità di adeguarsi alle risultanze degli studi di settore, senza applicazione di sanzioni ed interessi, non riguarda più i contribuenti nei confronti dei quali si applicano studi approvati per il primo periodo d'imposta ovvero revisionati per la prima volta, ma riguarda tutti i soggetti interessati dall'applicazione degli studi. Pertanto, l'adeguamento in dichiarazione potrà essere effettuato, senza applicazioni di sanzioni ed interessi, anche con riferimento ai periodi d'imposta successivi alla prima approvazione o revisione dello studio.

Si fa tuttavia presente che, sussistendone i requisiti, in caso di adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore, si renderà applicabile la maggiorazione del 3 per cento, di cui al nuovo comma 2-bis del D.P.R. 195 del 1999, così come introdotto dall'articolo 1, comma 411, lett. c), della legge finanziaria per il 2005 (per maggiori chiarimenti si fa rinvio al paragrafo 4.8).

4.2. Indicazione dell'adeguamento nella dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP

Altra modifica da segnalare riguarda la considerazione che l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore, e quindi l'indicazione dei ricavi o compensi non annotati, dovrà essere effettuato nelle «*dichiarazioni di cui all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 luglio 1998, n. 322.*».

La nuova disciplina prevede che l'indicazione dell'importo dell'adeguamento dovrà essere effettuato in ciascuna dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP, mentre, in base alla previgente disposizione, il riferimento era effettuato solo «*alla dichiarazione dei redditi*».

A tal fine, infatti, sia nella dichiarazione IVA 2005, sia nella dichiarazione IRAP per il periodo d'imposta 2004, sono stati previsti appositi campi in cui dovrà essere indicato il predetto importo derivante dall'adeguamento alle risultanze degli studi. Ciò

comporta che, nel caso in cui l'importo dell'adeguamento non venga indicato in una delle predette dichiarazioni, e conseguentemente non concorre alla determinazione della base imponibile e non si proceda al versamento della relativa imposta (quest'ultima ipotesi valevole solo ai fini IVA), lo stesso non assumerà rilievo con riferimento alla imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa. L'ufficio in tal caso considererà il soggetto "non congruo" ai fini dell'imposta interessata.

Il citato articolo 2, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, così come modificato dal comma 411, lett. a), stabilisce inoltre che «non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano» ... «ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare gli stessi, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, a quelli derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore».

Rispetto alla previgente disposizione occorre evidenziare, tra l'altro, anche l'inserimento dell'inciso «anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive».

Ciò comporta quindi la rilevanza del predetto adeguamento anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

In conclusione, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, l'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore potrà essere effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, non solo con riferimento ai nuovi studi approvati o evoluti, ma anche per i previgenti studi, e, nello stesso tempo, concorrerà alla determinazione della base imponibile IRAP.

Si ricorda, tra l'altro, che nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 (in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2718) è stato precisato che i contribuenti che si avvalgono della possibilità di adeguare i propri ricavi alle risultanze della applicazione degli studi di settore in sede di dichiarazione dei redditi **devono effettuare il predetto adeguamento tenendo conto del valore che nella applicazione GE.RI.CO. viene indicato quale ricavo di riferimento puntuale.** Ai contribuenti che ritengono ve ne sia motivo è, peraltro, consentito collocarsi anche in caso di adeguamento, all'interno dell'intervallo di confidenza. La circolare n. 148 del 1999 (in "Finanza & Fisco" n. 28/99,

pag. 3547) ha altresì precisato che in sede di controllo della applicazione degli studi di settore l'amministrazione finanziaria in caso di adeguamento all'interno dell'intervallo tra ricavo minimo e ricavo congruo, fermo restando che si tratta, comunque, di un ricavo "possibile", potrà verificare e quindi chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale.

4.3. Decorrenza della rilevanza dell'adeguamento

La modifica normativa prevista dall'articolo 1, comma 411, della legge n. 311 del 2004, come già precisato al paragrafo 3.3 della circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 (in "Finanza & Fisco" n. 11/2005, pag. 996), produrrà i suoi effetti già dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2004.

Conseguentemente, le nuove modalità di adeguamento alle risultanze degli studi di settore, troveranno applicazione per tutte le dichiarazioni il cui termine di presentazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della modifica, vale a dire 1° gennaio 2005.

Le predette considerazioni e i medesimi effetti valgono anche con riferimento agli studi approvati con carattere di sperimentabilità, agli studi "monitorati" approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2004 (professionisti e studi interessati dalla crisi del c.d. settore del T.A.C.) ovvero per i soggetti tenuti all'annotazione separata.

4.4. Adeguamento in dichiarazione alle risultanze dei parametri e determinazione della base imponibile IRAP

Si fa presente che con riferimento ai parametri l'adeguamento in dichiarazione, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, non concorre in nessun caso, come per i precedenti periodi d'imposta, alla determinazione della stessa.

4.5. Il termine per il versamento dell'IVA conseguente all'adeguamento agli studi

Relativamente all'adeguamento in dichiarazione,

ai fini IVA, al volume di affari risultante dalla applicazione degli studi di settore, la legge finanziaria per il 2005 ha modificato l'art. 2, comma 2, del D.P.R. 195 del 1999 che prevedeva che «*Per il primo periodo d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, l'adeguamento al volume di affari risultante dalla applicazione degli studi di settore può essere operato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi*».

Tale disposizione, a seguito delle modifiche intervenute con l'art. 1, comma 411, lett. b), stabilisce che «*2. Per i medesimi periodi d'imposta di cui al comma 1, l'adeguamento al volume di affari risultante dalla applicazione degli studi di settore è operato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine del versamento a saldo dell'imposta sul reddito; i maggiori corrispettivi devono essere annotati, entro il suddetto termine, in un'apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni e riportati nella dichiarazione annuale.*».

Pertanto, l'adeguamento ai fini dell'IVA al volume di affari risultante dalla applicazione degli studi di settore è effettuato, senza applicazione di sanzioni e interessi, versando la relativa imposta, non più (come, invece, prevedeva la previgente disposizione) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (generalmente 31 ottobre) bensì, entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito.

Occorre evidenziare che con riferimento, invece, al versamento dell'adeguamento alle risultanze dei parametri, ai fini IVA, nessuna modifica è intervenuta con riferimento all'articolo 4 del D.P.R. n. 195 del 1999. **Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto l'adeguamento al volume di affari risultante dalla applicazione dei parametri può essere operato, senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.**

I maggiori corrispettivi devono essere annotati, entro il suddetto termine, in un'apposita sezione del registro previsto dall'articolo 23 (delle fatture) o dall'articolo 24 (dei corrispettivi) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

4.6. Rateizzazione del versamento per l'adeguamento al volume di affari ai fini IVA

La norma, con riferimento all'adeguamento in dichiarazione al volume di affari, precisa che il versamento deve essere effettuato entro il termine relativo al saldo delle imposte sui redditi.

A tal fine, come chiarito con circolare n. 28/E del 31 maggio 2005 (in **"Finanza & Fisco" n. 22/2005, pag. 1787**), **l'adeguamento ai fini IVA al volume di affari può essere effettuato anche entro il termine più ampio, maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento**, come previsto dall'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 435 del 2001. Si fa presente infatti che l'articolo 17 del D.P.R. n. 435 del 2001 prevede che «*1. Il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive ... è effettuato entro il 20 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa. Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, è effettuato entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta ...*

2. I versamenti di cui al comma 1 possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.».

Pertanto, il riferimento effettuato dal legislatore nell'articolo 2, comma 2, del citato D.P.R. n. 195 del 1999, a tale termine («*versamento a saldo dell'imposta sul reddito*»), implica anche l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 17 del D.P.R. n. 435 del 2001. Deve, dunque, ritenersi che l'adeguamento ai fini I.V.A. alle risultanze degli studi di settore può essere effettuato anche nei più lunghi termini previsti dall'art. 17, comma 2, del citato D.P.R. n. 435 del 2001, applicando la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Ne consegue

che, per i contribuenti con il periodo d'imposta corrispondente con l'anno solare, il versamento dell'imposta da adeguamento dovrà avvenire entro il 20 giugno, ovvero entro il 20 luglio con la maggiorazione dello 0,40 per cento.

La medesima circolare n. 28/E del 2005, con riferimento invece alla possibilità di poter rateizzare detto importo ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. n. 241 del 1997, ha precisato che l'imposta dovuta a seguito dell'adeguamento alle risultanze degli studi non rientra nella previsione del citato articolo 20, comma 1.

Infatti, l'art. 20 del D.Lgs. n. 241 del 1997 prevede che «*Le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte ... possono essere versate, previa opzione esercitata dal contribuente in sede di dichiarazione periodica, in rate mensili di uguale importo, con la maggiorazione degli interessi*» ... «*in ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione o della denuncia*».

Ciò posto, e considerato che la norma fa espresso riferimento «alle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte», l'importo del predetto adeguamento non può essere rateizzato, così come previsto dall'art. 20 del citato D.Lgs. n. 241/97, in quanto, conformemente a quanto precisato con circolare n. 15/E del 2002 (in «*Finanza & Fisco*» n. 6/2002, pag. 790), l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore ai fini IVA non può essere considerato un versamento dovuto a «*titolo di saldo e di acconto*» delle imposte e dei contributi, ritenendosi, pertanto, escluso quanto dovuto ad altro titolo.

4.7. L'indicazione dei maggiori corrispettivi per adeguamento ai fini dell'IVA

L'articolo 2, comma 2, del D.P.R. n. 195 del 1999, come modificato dall'art. 1, comma 411, lett. b), della legge finanziaria per il 2005, prevede inoltre che **i maggiori corrispettivi indicati in dichiarazione per effetto dell'adeguamento dovranno essere annotati, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, in un'apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 (registro fatture emesse) e 24 (registro dei corrispettivi) del D.P.R. n. 633/72,** e riportati nella dichiarazione annuale, analogamente a quanto già sta-

bilito ai fini dell'adeguamento del volume d'affari previsto per i parametri nell'articolo 4 del D.P.R. n. 195 del 1999.

Per ciò che concerne l'adeguamento ai fini IVA, si fa presente che il contribuente è tenuto ad indicare i maggiori corrispettivi nel **rigo VA42**, del Modello di dichiarazione IVA 2005 relativo al periodo d'imposta 2004, distinguendo in due appositi campi l'imponibile e l'imposta dovuta.

In particolare, come precisano le istruzioni alla modulistica IVA 2005, il **rigo VA41** deve essere compilato esclusivamente dai contribuenti che, per l'anno d'imposta 2003, hanno adeguato il volume d'affari alle risultanze dei parametri o degli studi di settore (nuovi ovvero oggetto di revisione) approvati con decorrenza dal medesimo periodo d'imposta. Nel rigo devono essere indicati i maggiori corrispettivi (colonna 1) e l'imposta versata mediante il modello F24 - codici tributo 6493 o 6494 (colonna 2). Tale maggior imponibile e la relativa imposta non devono essere indicati nel **quadro VE** in quanto non si riferiscono al 2004 ma all'anno precedente.

4.8. La maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati

Il nuovo comma 2-bis, articolo 2, del D.P.R. 195 del 1999 (introdotto dall'articolo 1, comma 411, lett. c), della legge n. 311/2004), stabilisce che l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore è effettuato a condizione che sia versata una maggiorazione del 3 per cento calcolata sulla differenza tra i ricavi (o i compensi) derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili.

La maggiorazione non è dovuta:

- se la predetta differenza è inferiore al 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili;
- per gli studi approvati per la prima volta ovvero per il primo anno di applicazione dello studio revisionato.

La predetta maggiorazione deve essere versata entro il termine previsto per il saldo dell'imposta sul reddito.

Pertanto, la disciplina introdotta dal citato articolo 1, comma 411, lettera c), della legge finanziaria

per il 2005, modifica profondamente il previgente impianto, stabilendo che, la possibilità di effettuare l'adeguamento in dichiarazione dei ricavi e dei compensi a quelli risultanti dagli studi di settore, senza l'applicazione di sanzioni ed interessi, è esperibile per tutti i periodi d'imposta per i quali trova applicazione lo studio di settore, compresi quelli successivi al primo anno di applicazione o di revisione.

Tuttavia, per i periodi d'imposta successivi al primo anno di applicazione del nuovo studio o di quello evoluto, dovrà essere versata una «... *maggiorazione del 3 per cento, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili ...*», entro il termine previsto per versamento del saldo dell'imposta sul reddito.

A tal fine si precisa che la maggiorazione del 3 per cento è unica, nel senso che il versamento è valido sia ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP e che tale importo deve essere indicato nella dichiarazione prevista ai fini delle imposte sui redditi.

Con riferimento ai due termini da porre a confronto, per la verifica del superamento del 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili, si fa presente che per tale ultimo importo occorre fare riferimento ai componenti positivi che il programma GE.RI.CO. utilizza per la verifica della congruità alle risultanze degli studi. Pertanto, dovranno essere presi in considerazione i componenti positivi,

annotati nelle scritture contabili e dichiarati dal contribuente, che vengono previsti per il confronto con le risultanze dello studio di settore. Si ricorda infatti che tali componenti positivi riguardano i ricavi di cui all'art. 85, comma 1, ad esclusione delle lettere *c)*, *d)*, *e)* ed *f)*, e compensi di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR. Per le imprese che eseguono opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale i ricavi dichiarati, da confrontare con quelli presunti in base allo studio di settore, vanno aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi dell'articolo 93, commi da 1 a 4, del TUIR, come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

Si fa presente inoltre che l'importo dei citati componenti positivi annotati nelle scritture contabili, da confrontare con i ricavi (o compensi) puntuali derivanti dall'applicazione degli studi di settore, deve essere tra l'altro indicato anche nell'apposito rigo RF1, col. 4, del quadro RF del modello di dichiarazione dei redditi.

Si fa altresì presente che con circolare n. 10 del 16 marzo 2005, par. 3.6 (in *“Finanza & Fisco” n. 11/2005, pag. 998*), è stato precisato che in base al dato testuale della disposizione emerge che, la maggiorazione del 3 per cento, deve essere calcolata sull'intero ammontare dello scostamento, qualora esso sia superiore al suddetto limite del 10 per cento e, pertanto, il suddetto limite del 10 per cento non costituisce una sorta di “franchigia”.

Esempio:

Ipotizzando che *i ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili sia pari a 100.000 e il ricavo puntuale da studi è pari a 112.000, l'impresa che si adegua in dichiarazione alle risultanze degli studi dovrà calcolare e versare la maggiorazione del 3 per cento su 12.000 euro e non su 2.000 (differenza tra 12.000 e 10.000).*

Le predette considerazioni e i medesimi effetti relativi al versamento della maggiorazione del 3 per cento valgono anche con riferimento agli studi definiti sperimentali e “monitorati” (es. professionisti e studi del c.d. settore del T.A.C.) ovvero per i soggetti tenuti all’annotazione separata. Pertanto, ad esempio, per gli studi approvati con carattere di sperimentabilità, ai fini della verifica del versamento della maggiorazione del 3 per cento occorrerà fare riferimento ai ricavi (o compensi) risultanti dagli studi di settore e alle componenti positive annotate nelle scritture contabili, indipendentemente da quanto, eventualmente, potrebbe risultare dall’applicazione successiva dello studio approvato con carattere di definitività.

Per i soggetti obbligati all’annotazione separata, analogamente a quanto precisato con circolare n. 27/E del 2004, par. 5.1 (in *“Finanza & Fisco”* n. 25/2004, pag. 2128), in tema di adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi e all’applicazione delle sanzioni ed interessi, considerato che la maggiorazione del 3 per cento non si applica con riferimento ai nuovi studi o in evoluzione per il primo periodo d’imposta di applicazione, l’adeguamento all’ammontare dei ricavi, scaturenti da GE.RI.CO. A.S., avverrà senza l’applicazione della predetta maggiorazione nel caso in cui, fra i diversi studi, almeno uno sia stato oggetto di evoluzione per il periodo d’imposta 2004.

Il versamento della maggiorazione del 3 per cento non riguarda invece i soggetti, interessati all’applicazione dei parametri, che si adeguano in dichiarazione alle risultanze degli stessi.

Analogamente a quanto precisato con riferimento al termine previsto per il versamento ai fini IVA dell’adeguamento in dichiarazione al volume di affari, si ritiene che il versamento della maggiorazione del 3 per cento possa essere effettuato anche nei più lunghi termini previsti dall’art. 17, comma 2, del citato D.P.R. n. 435 del 2001, applicando la maggiorazione dello 0,40 per cento. Mentre, sempre conformemente a quanto chiarito con riferimento all’adeguamento ai fini IVA, si ritiene che il versamento di detta maggiorazione non possa essere rateizzato, così come previsto dall’art. 20 del citato D.Lgs. n. 241 del 1997, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La nuova normativa relativa alla maggiorazione

del 3 per cento sull’adeguamento alle risultanze degli studi di settore, come tra l’altro chiarito nella citata circolare n. 10/E del 2005, è entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2005 e, quindi, produrrà i suoi effetti già dalle dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione scadono successivamente a tale data.

Si ricorda, infine, che con risoluzione n. 66 del 24 maggio 2005, è stato previsto che per il versamento della maggiorazione in parola devono essere utilizzati i seguenti codici tributo:

➤ **“4726”** denominato: “Persone fisiche - Maggiorazione 3% adeguamento studi di settore - art. 2, comma 2-bis, D.P.R. n. 195/99”.

➤ **“2118”** denominato: “Soggetti diversi dalle persone fisiche - Maggiorazione 3% adeguamento studi di settore - art. 2, comma 2-bis, D.P.R. n. 195/99”.

Nella compilazione del modello “F24” i codici tributo devono essere esposti nella “Sezione Erario” nella colonna “importi a debito” con indicazione quale “anno di riferimento” dell’anno cui si riferisce il versamento.

5. Gli studi di settore e gli accertamenti

5.1. Le novità in materia di accertamento

Le disposizioni che modificano la disciplina dell’accertamento basato sui parametri e sugli studi di settore sono contenute nei commi da 407 a 411 della citata legge finanziaria per il 2005.

In particolare, di seguito si riportano le disposizioni interessate alle modifiche.

• Articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 (in *“Finanza & Fisco”* n. 2/2005, pag. 168), accertamenti basati sugli studi di settore: viene modificata la disciplina prevista per gli accertamenti da studi di settore nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria;

• Articolo 70 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (in *“Finanza & Fisco”* n. 2/2005, pag. 167): consente l’esecuzione, per il medesimo periodo d’imposta, di ulteriori accertamenti, sia su base analitica che induttiva, anche in relazione al reddito di impresa e di lavoro autonomo e ad ulteriori operazioni rile-

vanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche in presenza di accertamento con adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi;

- Comma 181, dell'articolo 3, primo periodo, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (in *"Finanza & Fisco" n. 2/2005, pag. 167*): consente l'esecuzione di ulteriori accertamenti, per il medesimo periodo d'imposta, anche in relazione al reddito di impresa e di lavoro autonomo e ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

5.2. *Novità per le imprese in contabilità ordinaria: generalità*

L'articolo 1, comma 409, della legge finanziaria per il 2005 interviene sull'articolo 10, comma 2, della legge 8 maggio 1998, n. 146, che contiene la disciplina degli accertamenti basati sugli studi di settore.

La disposizione prevede che nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, gli accertamenti, sulla base delle risultanze degli studi di settore, possono essere effettuati quando in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta.

La stessa norma precisa inoltre che, in ogni caso, l'accertamento da studi di settore possa essere effettuato nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentito il parere della Commissione degli esperti degli studi di settore.

5.2.1. *Le modalità di accertamento in vigore fino al periodo d'imposta 2003*

Prima di analizzare le novità in tema di accerta-

mento introdotte dalla legge finanziaria per il 2005, si ritiene utile ricordare la previgente disciplina applicabile per gli accertamenti antecedenti al periodo d'imposta 2004.

Prima delle citate modifiche, la normativa prevedeva che, l'accertamento sulla base degli studi di settore, si applicava con le seguenti modalità.

a) *Per i soggetti in contabilità ordinaria per opzione ed esercenti arti e professioni*, è possibile effettuare accertamenti sulla base degli studi, a condizione che lo scostamento dalle risultanze degli studi si sia verificato per almeno due anni su tre consecutivi, compreso quello da accertare (al riguardo, si rinvia alle precisazioni contenute nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 — in *"Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2718*). In ogni caso è possibile effettuare accertamenti sulla base degli studi, a condizione che sia stata preventivamente constatata l'inattendibilità della contabilità sulla base di almeno uno degli scostamenti o delle irregolarità previsti dal regolamento approvato con D.P.R. n. 570/96;

b) *Per i soggetti in contabilità ordinaria naturale*, è possibile effettuare accertamenti sulla base degli studi, a condizione che sia stata preventivamente constatata l'inattendibilità della contabilità sulla base di almeno uno degli scostamenti o delle irregolarità previsti dal regolamento approvato con D.P.R. n. 570/96.

5.2.2. *Le novità della finanziaria 2005 relative ai soggetti in contabilità ordinaria esercenti attività di reddito d'impresa*

Per i soggetti, invece, in contabilità ordinaria, anche per opzione, esercenti attività d'impresa, l'accertamento, sulla base del nuovo articolo 10, comma 2, della legge n. 146 del 1998, può essere effettuato quando si sia verificata una delle seguenti condizioni:

- **il soggetto non risulta congruo alle risultanze degli studi per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi, compreso quello da accertare;**
- **la sussistenza nel periodo d'imposta da accertare, di significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale.**

Si tratta quindi di un ampliamento della sfera di applicabilità degli studi, soprattutto per i contribuenti in regime naturale di contabilità ordinaria, precedentemente assoggettati all'accertamento da studi solo nel caso in cui fosse stata constatata l'inattendibilità della contabilità sulla base degli appositi criteri previsti dal D.P.R. n. 570 del 1996.

Occorre inoltre sottolineare che la possibilità di emettere l'accertamento sulla base degli studi di settore nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria, anche per effetto dell'opzione, una volta constatata l'inattendibilità della contabilità, resta comunque valido in quanto nessuna modifica è intervenuta con riferimento al comma 3 del citato articolo 10 della legge 146 del 1998.

Il criterio introdotto (dei due periodi d'imposta su tre), già previsto per i soggetti in contabilità ordinaria per opzione e per gli esercenti arti e professioni, intende salvaguardare contemporaneamente sia la necessità di dare adeguata attenzione e rilievo alle scritture contabili (ed in particolare alla contabilità ordinaria), sia di tener conto, nei confronti dei professionisti, delle peculiarità connesse alla particolare modalità di determinazione del reddito di questi ultimi basata sul criterio di "cassa".

5.2.3. La verifica dei due periodi d'imposta su tre

Con riferimento ai soggetti in contabilità ordinaria in regime naturale si rendono applicabili, pertanto, tutti i chiarimenti forniti in passato relativamente ai soggetti in contabilità ordinaria per opzione in quanto la nuova disciplina pone sullo stesso piano entrambe le tipologie dei soggetti. A tal fine vengono di seguito riportate alcune delle principali precisazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in precedenti circolari.

Con circolare 5 luglio 1999, n. 148/E (in *"Finanza & Fisco" n. 28/99, pag. 3547*), l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, ai fini dell'accertamento in base agli studi di settore nei confronti dei soggetti in regime di contabilità ordinaria per opzione, nel computo del triennio devono essere considerati anche i periodi d'imposta compresi in tale arco temporale per i quali il soggetto è in diverso regime di contabilità. Pertanto, ad esempio, in riferimento alle nuove norme introdotte con la finanziaria per il

2005, è esperibile l'accertamento per il periodo d'imposta 2004, ancorché detto contribuente risulti in regime di contabilità ordinaria nel 2004 e risulti, in regime di contabilità semplificata nel 2002 e 2003, in presenza, ovviamente, di uno scostamento dalle risultanze degli studi verificato, ad esempio, per il periodo d'imposta 2003 e 2004 ovvero 2002 e 2004. Analogamente, nel caso, ad esempio, di un contribuente in contabilità ordinaria per opzione nel 2002 e 2003 e in regime di contabilità ordinaria naturale nel 2004, ai fini del computo del triennio deve essere considerato anche il 2002 e 2003.

Con circolare 13 giugno 2001, n. 54/E (in *"Finanza & Fisco" n. 24/2001, pag. 3257*), con riferimento alle modalità di accertamento nei confronti dei contribuenti che adottano il regime di contabilità ordinaria per opzione e degli esercenti arti e professioni, l'Agenzia delle Entrate ebbe a precisare che i due periodi d'imposta nei quali si verifica lo scostamento dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli presunti sulla base degli studi possono anche non essere consecutivi e che il primo periodo d'imposta cui fare riferimento è quello a partire dal quale sono applicabili gli studi stessi.

A tal proposito si evidenzia che, ai fini della predetta verifica dei due periodi d'imposta su tre consecutivi, non può essere considerato "primo periodo d'imposta cui fare riferimento", il primo anno di applicazione di uno studio revisionato, ma solo il primo anno di applicazione di uno studio "nuovo".

Si ritiene altresì che il periodo d'imposta in cui il contribuente risulta interessato da una delle cause di esclusione ovvero di inapplicabilità, ai soli fini della predetta verifica debba essere considerato "assimilato" ad un periodo d'imposta con ricavi o compensi "congrui".

Un ulteriore chiarimento è stato fornito, poi, nella circolare n. 39/E del 2003 (in *"Finanza & Fisco" n. 30/2003, pag. 3081*) nella quale sono stati esaminati i rapporti tra questo tipo di accertamento e la definizione agevolata richiesta in base alla legge 289 del 2002. È stato, infatti, precisato che ai fini della verifica dello scostamento in due periodi d'imposta su tre consecutivi:

— non assume alcuna rilevanza la circostanza che

il contribuente, per i periodi d'imposta per i quali non risulta congruo, abbia provveduto ad effettuare la definizione prevista dall'art. 9 della legge 289 del 2002 (**definizione automatica per gli anni pregressi**), in quanto la disposizione, per le particolari modalità applicative, **non elimina la posizione di "non congruità" ai fini degli studi di settore;**

— nell'ipotesi in cui il contribuente si sia avvalso della **definizione automatica prevista all'art. 7**, determinando i maggiori ricavi o compensi ai sensi del comma 1, lett. a), lo stesso, per gli anni interessati alla definizione automatica, **dovrà essere considerato "congruo" a tutti gli effetti;**

— nell'ipotesi in cui il contribuente abbia presentato **dichiarazione integrativa semplice** ai sensi dell'art. 8 della citata legge n. 289 del 2002, ai fini della verifica della condizione della non congruità dei due periodi d'imposta su tre consecutivi, l'integrazione dell'imponibile rileva a condizione che il contribuente risulti aver integrato i ricavi o compensi in misura non inferiore a quella determinabile sulla base dell'applicazione degli studi di settore. A tal fine in sede di contraddittorio dovrà essere dimostrato che la integrazione ha avuto per oggetto i ricavi e compensi e che gli stessi sono stati dichiarati in misura non inferiore a quella puntuale determinata in base agli studi di settore. Conseguentemente ai fini della verifica dello scostamento non si può trarre alcun beneficio dall'utilizzo della franchigia prevista dall'articolo 8, comma 6, i cui effetti restano, peraltro, fermi agli altri fini.

5.2.4. Decorrenza della rilevanza degli scostamenti rispetto agli studi di settore

L'articolo 1, comma 410, della legge finanziaria per il 2005, in riferimento alla decorrenza delle di-

sposizioni riguardanti le nuove modalità di accertamento, stabilisce che: «*Le disposizioni dei commi 2 e 3-bis dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, come modificato dal comma 409 del presente articolo, hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.*».

Pertanto, con riguardo alla decorrenza delle predette disposizioni, si fa presente che per i soggetti in contabilità ordinaria per opzione la verifica della condizione della non congruità nei due periodi d'imposta su tre consecutivi, non costituisce una novità in quanto la previgente disposizione già richiedeva tale requisito per effettuare gli accertamenti da studi di settore nei loro confronti.

La novità riguarda, infatti, i soli soggetti in contabilità ordinaria, non per opzione.

A tal riguardo, si evidenzia che la circolare 16 marzo 2005 n. 10/E (in "**Finanza & Fisco**" n. 11/2005, pag. 987), ha precisato che, per i soggetti in contabilità ordinaria per obbligo, non è possibile procedere ad accertamenti, con il criterio dei due periodi d'imposta su tre (comma 2, primo periodo, dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146), per i periodi d'imposta precedenti al 2004.

Tuttavia, è possibile procedere ad accertamento, relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 e ai successivi, indipendentemente dalla verifica delle situazioni di incoerenza per gli appositi indici previsti dalla medesima disposizione, qualora la predetta condizione della non congruità ai ricavi o compensi si sia verificata per due periodi d'imposta su tre consecutivi, a decorrere già dal periodo d'imposta 2002. **Per cui i periodi d'imposta 2002 e 2003 dovranno essere considerati ai fini della verifica della condizione di cui all'articolo 10, comma 2, primo periodo della citata legge 8 maggio 1998, n. 146.**

NELLA PAGINA SEGUENTE SI RIPORTA:

• **ESEMPIO — Contabilità ordinaria per obbligo**



ESEMPIO**CASO (A)**

Anni		Accertamento 2004
2002	Non congruo	<u>Possibile</u>
2003	Congruo	
2004	Non congruo	

CASO (B)

Anni		Accertamento 2004
2002	Congruo	Non Possibile
2003	Non congruo	
2004	Congruo	

CASO (C)

Anni		Accertamento 2004
2002	Congruo	<u>Possibile</u>
2003	Non congruo	
2004	Non congruo	

Nelle ipotesi di cui alle lett. **A** e **C**, per il periodo d'imposta 2004 sarà possibile effettuare accertamenti, con i criteri di cui all'articolo 10, comma 2, primo periodo, del D.P.R. n. 146 del 1998 (due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati).

5.2.5. Relazioni con la disciplina del concordato preventivo biennale

L'articolo 33 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, come modificato dall'art. 2, comma 10, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, ha introdotto per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni

il concordato preventivo biennale per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 e per quello successivo. **Per i periodi d'imposta oggetto di concordato preventivo non è applicabile l'accertamento sulla base degli studi di settore**, posto che quest'ultimo rientra tra gli accertamenti di tipo analitico-induttivo di cui agli articoli 39, comma 1, lettera *d*), secondo periodo, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, se-

condo comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972.

È stato altresì precisato (circ. n. 5/E del 4 febbraio 2004 — in *“Finanza & Fisco” n. 5/2004, pag. 375* e circolare n. 27/E del 18 giugno 2004 — in *“Finanza & Fisco” n. 25/2004, pag. 2120*) che resta fermo, tuttavia, l’obbligo di trasmettere i modelli per l’applicazione degli studi di settore per gli anni 2003 e 2004, considerata la necessità di disporre di una banca dati completa per la “manutenzione” ed il potenziamento degli studi medesimi.

Con la stessa circolare n. 27/E del 2004 è stato precisato inoltre che l’obbligo di inviare comunque i dati relativi agli studi di settore nasce dal fatto che gli effetti del concordato potrebbero non prodursi a causa, ad esempio, dell’insussistenza delle condizioni di ammissibilità, pregiudicando in tal caso per l’Agenzia delle Entrate la possibilità di emettere un eventuale accertamento sulla base degli studi di settore.

Il permanere dell’obbligo di indicazione dei dati in questione è, inoltre, giustificato dalla esigenza di disporre di una base completa di elementi per le analisi propedeutiche alla “evoluzione” dei singoli studi, anche ai fini dell’attività di controllo, la quale resta comunque ammessa, entro i limiti previsti dal legislatore, nei confronti dei contribuenti che hanno concordato. Il concordato preventivo non impedisce, infatti, l’accertamento effettuato con metodo c.d. analitico nonché con metodo induttivo in caso di omessa tenuta, sottrazione alla ispezione o indisponibilità per forza maggiore delle scritture contabili obbligatorie. Gli studi di settore possono essere, infatti, utilizzati per la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, in quanto le situazioni di “non congruità”, così come quelle di cosiddetta «incoerenza», costituiscono di per sé stesse elementi di innesco per l’attività di controllo.

Pertanto, considerata comunque la rilevanza dell’informazione relativa ai dati degli studi di settore, si ritiene che, in tali ipotesi, per i soggetti che hanno regolarmente aderito all’istituto di cui al citato articolo 33 del D.L. n. 269 del 2003, possano essere presi in considerazione anche i periodi d’imposta interessati al concordato preventivo biennale ai fini della verifica della condizione dei due periodi d’imposta su tre, prevista per i soggetti in contabilità ordinaria, sia per obbligo che per opzione.

5.2.6. *Indici di natura, economica, finanziaria o patrimoniale*

Nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, esercenti attività produttive di reddito d’impresa, in relazione agli accertamenti relativi al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2004 ed ai periodi d’imposta successivi, la legge finanziaria per il 2005 ha introdotto anche la possibilità di procedere ad accertamento sulla base degli studi di settore se nel corso dell’anno emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad “indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale”, che saranno individuati con apposito provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate, sentito il parere della Commissione degli esperti.

Infatti, l’articolo 1, comma 409, lett. a) della legge finanziaria per il 2005, sostituendo il comma 2 dell’articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, stabilisce che «*Nei confronti degli esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, la disposizione del comma 1 trova applicazione quando in almeno due periodi d’imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l’ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all’ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d’imposta. La disposizione del comma 1 trova applicazione in ogni caso nei confronti degli esercenti attività d’impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con apposito provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate, sentito il parere della commissione di esperti di cui al comma 7*».

Giova a tal fine sottolineare che la disposizione in esame è applicabile esclusivamente nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, che esercitano attività produttiva di reddito d’impresa; per cui i soggetti esercenti arti e professione non potranno essere accertati sulla base delle predette incoerenze con i citati indici.

Si fa presente, inoltre, che la citata circolare 16 marzo 2005 n. 10/E è intervenuta affermando che in

presenza di tali incoerenze, **l'Agenzia delle Entrate è legittimata ad effettuare un accertamento nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria che risultano non congrui, anche per un solo periodo d'imposta, alle risultanze degli studi.**

I soggetti che risulteranno congrui, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, alle risultanze degli studi di settore, ancorché non in linea con detti indici, non potranno essere sottoposti ad accertamento sulla base degli studi di settore. Detti indici possono essere anche diversi dagli indicatori di coerenza che attualmente vengono utilizzati dalla Agenzia delle Entrate nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore e determinati con l'apposita procedura applicativa informatica GE.RI.CO.

Resta ferma, comunque, la possibilità di effettuare gli accertamenti quando dal verbale di ispezione, redatto ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, risulti motivata l'inattendibilità della contabilità ordinaria in presenza di gravi contraddizioni o l'irregolarità delle scritture obbligatorie ovvero tra esse e i dati e gli elementi direttamente rilevati in base ai criteri stabiliti con il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570 (comma 3, art. 10 del D.P.R. n. 146 del 1998).

Si fa presente che i predetti indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, saranno individuati con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentito il parere della Commissione degli esperti.

Si evidenzia che nel **quadro F** - Elementi contabili - dei modelli relativi ai dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché nel modello di dichiarazione dei redditi UNICO 2005 sono state inserite ulteriori informazioni utili alla determinazione degli indici in esame.

5.2.7. Decorrenza della disposizione relativa agli indici di incoerenza

L'articolo 1, comma 410, della legge finanziaria per il 2005, in riferimento alla decorrenza delle disposizioni riguardanti le nuove modalità di accertamento, stabilisce che «*Le disposizioni dei commi 2 e 3-bis dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, come modificato dal comma 409 del presente articolo, hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.*».

Pertanto, si rileva che questa ulteriore possibilità di accertamento, sulla base delle incoerenze degli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, è esperibile, con riferimento agli accertamenti relativi a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, anche nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria per opzione, esercenti attività d'impresa.

5.2.8. Gli esercenti arti e professioni in contabilità ordinaria per opzione e l'inattendibilità delle loro scritture

Con riferimento agli esercenti arti e professioni non ci sono da segnalare particolari modifiche rispetto alla previgente disciplina e, pertanto, tali contribuenti potranno essere soggetti ad accertamento sulla base degli studi di settore soltanto quando in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta.

Tuttavia, si ricorda che gli studi relativi ai professionisti sono stati approvati con carattere di "sperimentalità" mentre gli studi dei professionisti evoluti e approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2004, sono considerati "monitorati".

6. Le novità relative ai poteri di accertamento in base agli studi di settore ed ai parametri

6.1. L'invito al contraddittorio e gli studi di settore

L'articolo 1, comma 409, lettera b) della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha modificato l'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, introducendo il nuovo comma 3-bis.

La disposizione stabilisce che «*nelle ipotesi di cui ai commi 2 e 3 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.*».

Pertanto, nei confronti dei professionisti e dei soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, prima della notifica dell'avviso di accertamento ba-

sato sugli studi di settore, l'Agenzia delle Entrate deve instaurare il contraddittorio, garantendo al contribuente la possibilità di fornire in tale sede le eventuali giustificazioni in merito al mancato adeguamento alle risultanze di GE.RI.CO.

La fase del contraddittorio riveste pertanto una funzione centrale nel procedimento accertativo ed ha, tra gli obiettivi primari, quello di verificare e di adeguare le risultanze dello studio di settore alla situazione effettiva del contribuente.

Infatti, è in tale fase che il contribuente può motivare lo scostamento dei ricavi dichiarati, rispetto a quelli stimati con gli studi di settore.

È però fondamentale che le argomentazioni proposte siano "persuasive" e che le circostanze addotte comportino effettivamente una riduzione della capacità produttiva in termini di ricavi.

Lo scostamento potrà essere giustificato non solo in base a prove documentali, che abbiano un riscontro diretto ed immediatamente quantificabile sui ricavi dichiarati, ma anche in base ad un ragionamento di tipo presuntivo che si fondi su elementi certi e che conduca a valutazioni che abbiano una reale capacità di convincimento.

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 2891 del 27 febbraio 2002 (in "Finanza & Fisco" n. 11/2002, pag. 1274), nella quale si afferma che il contribuente può confutare il ragionamento presuntivo dell'Amministrazione "eventualmente confermando al contempo, con delle presunzioni, la validità del suo operato". In particolare, possono essere evidenziate circostanze specifiche o elementi che non sono prese in considerazione dallo studio di settore (che costituisce uno strumento idoneo a rappresentare l'andamento dell'attività in condizioni di normalità) e che, pertanto, non incidono nella determinazione del relativo risultato.

Si richiama l'attenzione sulle disposizioni impartite con la circolare n. 58/E del 27 giugno 2002 (in "Finanza & Fisco" n. 26/2002, pag. 2526), con la quale è stato recepito l'orientamento della Suprema Corte.

In tema di svolgimento del contraddittorio, infine, una analitica esposizione delle circostanze che motivano il mancato raggiungimento della congruità è contenuto nelle circolari n. 110/E del 21 maggio 1999 (in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2718),

n. 121/E del 8 giugno 2000 (in "Finanza & Fisco" n. 24/2000, pag. 3172), n. 54/E del 3 giugno 2001 (in "Finanza & Fisco" n. 24/2001, pag. 3257), n. 58/E del 27 giugno 2002 (in "Finanza & Fisco" n. 26/2002, pag. 2526), n. 39/E del 17 luglio 2003 (in "Finanza & Fisco" n. 30/2003, pag. 3081) e n. 27/E del 18 giugno 2004 (in "Finanza & Fisco" n. 25/2004, pag. 2120).

6.2. L'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice

La legge finanziaria per il 2005 ha introdotto alcune novità anche con riferimento alla possibilità di emettere ulteriori atti impositivi relativi allo stesso reddito e allo stesso periodo d'imposta già oggetto di un accertamento basato sugli studi di settore o scaturite dall'applicazione dei parametri.

6.2.1. Le previgenti disposizioni

L'articolo 70, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, disponeva che gli accertamenti basati sugli studi di settore potevano essere effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali diverse da quelle oggetto degli accertamenti stessi.

Analoga previsione era contenuta nel comma 181 dell'articolo 3 della legge n. 549 del 1995 in relazione agli accertamenti basati sull'applicazione dei parametri.

Gli ulteriori accertamenti relativi al reddito rettificato, invece, erano condizionati, per entrambi gli strumenti accertativi, dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Inoltre, relativamente alle condizioni e ai limiti dell'ulteriore azione accertatrice, esercitabile successivamente al perfezionamento dell'eventuale definizione in adesione della controversia, il comma 2, dallo stesso articolo 70, prevedeva che l'intervenuta definizione degli accertamenti non escludesse l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, qualora fosse sopravvenuta la conoscenza di nuovi elementi ed indipendentemente dai limiti previsti dall'articolo 2, comma 4, lettera a), del citato decreto legislativo n. 218 del 1997.

A tal riguardo, la circolare 21/E del 7 giugno 2004 (in *“Finanza & Fisco”* n. 25/2004, pag. 2111) aveva segnalato due ipotesi in cui la definizione per adesione dell'accertamento originato da studi di settore consentiva all'ufficio l'ulteriore attività accertatrice:

a) nel caso di accertamenti di redditi diversi da quelli oggetto di adesione: tali accertamenti erano effettuabili anche sulla base di elementi conosciuti o conoscibili al momento dell'adesione;

b) nel caso di accertamenti relativi alla medesima categoria di reddito oggetto di adesione: tali accertamenti erano effettuabili sulla base di elementi non conosciuti o conoscibili al momento dell'adesione, come già detto, indipendentemente dai limiti previsti dall'articolo 2, comma 4, lettera a) del citato decreto legislativo n. 218 (maggior reddito accertabile superiore al 50 per cento del reddito definito e comunque non inferiore a 77.468,5 euro, pari 150 milioni di lire).

6.2.2. Studi di settore: ulteriore attività accertatrice

Il comma 408, lettera a), dell'articolo 1 della legge finanziaria 2005, modificando il comma 1, dell'articolo 70 della legge n. 342 del 2000, ha sostituito le parole *«alle categorie reddituali diverse da quelle che hanno formato oggetto degli accertamenti stessi»* con le parole *«alle medesime o alle altre categorie reddituali nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto»*.

È consentito, quindi, all'Amministrazione finanziaria di emettere ulteriori accertamenti per il medesimo periodo d'imposta, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e del comma 3 dell'articolo 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che prevedono, invece, che le rettifiche e gli accertamenti possano essere integrati o modificati «mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi».

Restano immutati, naturalmente, i limiti e i termini previsti dai commi 1 e 2 dei citati articoli 43 e 57, nel senso che, al di fuori delle ipotesi eccezionali per le quali sono state previste deroghe particolari, anche gli ulteriori avvisi di accertamento devono es-

sere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, il termine di decadenza risulta prorogato di un anno.

6.2.3. Studi di settore: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione

Con la lettera b) del comma 408 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, è stato modificato il comma 2 dell'articolo 70 della legge n. 342 del 2000, stabilendo che è possibile procedere, per il medesimo periodo d'imposta già accertato, ad una ulteriore rettifica del reddito per il quale sia intervenuta la definizione ai sensi degli articoli 2 e 15 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Con le nuove norme, quindi, è possibile emettere ulteriori avvisi di accertamento, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali e ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, anche se il maggior reddito accertato non è superiore al 50 per cento di quello definito ed è inferiore ad euro 77.468.53.

Riguardo ai presupposti degli ulteriori accertamenti, si rileva quindi che:

1) gli ulteriori elementi di accertamento possono sopraggiungere in qualsiasi momento e non più necessariamente dopo la notifica dell'accertamento, ovvero la chiusura del procedimento di adesione;

2) se questi elementi conducono ad un incremento del reddito presunto, si possono applicare nuove sanzioni e il pagamento delle imposte dovute, non valendo i limiti indicati dal D.Lgs. n. 218 del 1997, per la definizione dell'ulteriore accertamento.

6.2.4. Parametri: ulteriore attività accertatrice

L'articolo 3, comma 181, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nella versione vigente al 31 dicembre 2004, stabiliva che *«fino alla approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presi-*

dente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice con riferimento alle altre categorie reddituali utilizzando i parametri di cui al comma 184 del presente articolo ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari.».

Il comma 407 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2005 ha modificato tale disposizione sostituendo il riferimento alle «altre categorie reddituali» con «alle medesime o alle altre categorie reddituali, nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».

Con la nuova formulazione della norma, quindi, nel caso in cui un contribuente sia stato oggetto di accertamento da parametri, sarà possibile emettere ulteriori avvisi di accertamento a suo carico, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali, nonché ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'IVA.

Analogamente a quanto chiarito in precedenza per gli studi di settore, quindi, gli uffici non hanno più la necessità di dover preventivamente esaminare tutti gli elementi in loro possesso che potrebbero legittimare una diversa rettifica, oltre che di redditi appartenenti ad altre categorie, anche dello stesso reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

6.2.5. Parametri: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione

Come rappresentato nel precedente punto 6.2.3, il comma 408, lettera b), della legge n. 311 del 2004 ha modificato il comma 2 dell'articolo 70 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Tale norma, applicabile anche agli accertamenti in argomento secondo quanto disposto dal successivo comma 3 del citato articolo 70, a seguito della modifica legislativa stabilisce che l'intervenuta definizione, ai sensi degli articoli 2 e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, degli accertamenti basati sull'applicazione dei parametri non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e dai limiti previsti dall'articolo 2,

comma 4, lettera a), del citato decreto legislativo n. 218 del 1997.

Ne consegue che dopo un accertamento da parametri definito mediante adesione è possibile reiterare l'attività accertatrice nei confronti dello stesso contribuente e per il medesimo periodo d'imposta, con minori vincoli rispetto alla previgente disciplina.

Per effetto della citata modifica gli uffici potranno effettuare ulteriori accertamenti a prescindere dai limiti quantitativi indicati al comma 4 dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997 ed utilizzando anche elementi già conosciuti o conoscibili al momento in cui è stato emanato l'avviso di accertamento basato sui parametri.

6.2.6. Decorrenza delle nuove disposizioni

Con riferimento alla decorrenza delle nuove disposizioni introdotte si fa presente che la legge n. 311 del 2004, secondo quanto disposto al comma 372 dell'articolo 1, è entrata in vigore dal 1° gennaio 2005.

Pertanto, le modifiche legislative risultano applicabili agli accertamenti notificati da tale data, anche se si riferiscono a periodi d'imposta precedenti il 2005.

In relazione agli accertamenti notificati prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria 2005 ed alle adesioni perfezionate prima di tale data, resta applicabile la disciplina previgente, stante la necessità di dare certezza ai rapporti giuridici già definiti.

6.3. Irrilevanza dell'obbligo di trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p.

Il comma 6, dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, come modificato dal comma 409 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, dispone che i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi conseguenti l'applicazione degli accertamenti da studi di settore, ovvero dichiarati per effetto dell'adeguamento spontaneo in dichiarazione dei redditi alle risultanze degli stessi, **non rilevano ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale.**

Al riguardo, la previgente formulazione dell'articolo 10 stabiliva che «la determinazione di mag-

giori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente all'applicazione degli accertamenti di cui al comma 1, non rileva ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale.».

La norma, pertanto, disponeva la non rilevanza dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato con riferimento ai maggiori ricavi, compensi o corrispettivi conseguenti all'applicazione degli accertamenti, ma non prevedeva espressamente l'ipotesi dell'adeguamento in dichiarazione.

L'estensione all'adeguamento ha valenza meramente esplicativa, atteso che, come evidente, la "ratio" che sottende l'irrilevanza penale dei maggiori ricavi da accertamenti da studi è medesima a quella che vuole irrilevante ai fini penali l'adeguamento spontaneo in dichiarazione.

Anche se la nuova versione del citato articolo 10 è entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2005, si ritiene che la stessa sia applicabile anche ai periodi d'imposta precedenti, in quanto una diversa interpretazione comporterebbe un trattamento penalizzante per i soggetti che si sono adeguati spontaneamente in dichiarazione, rispetto a quelli che, non essendosi adeguati, sono stati oggetto di accertamento.

7. Novità della modulistica 2005 studi di settore

Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore 2005 (1)

7.1. Parte generale (unica) e parte specifica

Al fine di semplificare le istruzioni della modulistica riguardante gli studi di settore, le stesse sono state suddivise in due parti:

- "Parte generale" (costituita da un solo fascicolo) che fornisce le istruzioni comuni a tutti gli studi di settore;
- "Parte specifica" (costituita da un fascicolo per

ciascun studio) che contiene le istruzioni specifiche relative a ciascun studio di settore.

Le istruzioni della "Parte generale", unica per tutti i modelli, contengono le informazioni generali comuni a tutti gli studi e necessarie alle modalità di compilazione dei modelli per l'applicazione degli studi di settore.

In particolare, la "Parte generale" delle istruzioni raggruppa e uniforma quelle informazioni che, fino allo scorso anno, erano richieste con modalità differenti nei modelli previsti per le imprese, per i professionisti e nei modelli con doppio quadro contabile. L'adozione di tale novità è stata dettata dall'esigenza di semplificare la compilazione dei modelli, snellendo la lettura delle istruzioni stesse.

In appendice alla "Parte generale" è allegato l'elenco degli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2004 e delle relative attività economiche, secondo la classificazione ATECOFIN 2004. La tabella riporta, in corrispondenza di ogni studio, l'anno di entrata in vigore, l'indicazione del carattere "sperimentale" o "monitorato", e per gli studi di settore evoluti il riferimento agli studi originali. Viene inoltre riportata la caratteristica dello stesso con riferimento alla insussistenza delle cause di inapplicabilità per l'esercizio dell'attività in più punti di produzione o vendita (c.d. studio multipunto naturale).

7.2. Rapporti con il concordato preventivo

Analogamente allo scorso periodo d'imposta, i contribuenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale di cui all'articolo 33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 (in "*Finanza & Fisco*" n. 1/2004, pag. 25), sono tenuti alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore.

7.3. Doppio quadro contabile del reddito d'impresa o lavoro autonomo

Con riferimento ai 61 studi approvati per il periodo d'imposta 2004, quattro modelli, di cui uno relati-

Nota (1) — La raccolta dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore è consultabile all'interno del CD-ROM di "Finanza & Fisco" - INDICI.

vo ad attività dei servizi TG74U, evoluzione dello studio SG74U (Studi fotografici; Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa) e tre relativi attività professionali: TK08U evoluzione dello studio SK08U (Attività tecniche svolte da disegnatori), TK16U evoluzione dello studio SK16U (Amministrazione e gestione di beni immobili per conto terzi) e TK21U evoluzione dello studio SK21U (Servizi degli studi odontoiatrici), sono stati predisposti, analogamente alla prima versione degli stessi, con un doppio quadro contabile (**F** e **G**) destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio dell'attività in forma di impresa, nel caso in cui il soggetto esercita l'attività in tale forma, o professionale nel caso in cui l'attività venga esercitata in forma di lavoro autonomo.

7.4. Quadro A - Indicazione dei dati relativi al personale addetto all'attività

7.4.1. Nuove tipologie di contratti di lavoro

Il **quadro A**, riguardante i dati relativi al personale, dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, relativi al periodo d'imposta 2004, è caratterizzato da alcune novità.

In primo luogo, è richiesto il numero delle giornate retribuite relative ad alcune nuove figure previste dal D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (in *"Finanza & Fisco" n. 37/2003, pag. 3811*), di attuazione della c.d. "riforma Biagi": in particolare, si tratta dei lavoratori assunti con contratto di inserimento, degli assunti con contratto di lavoro ripartito, degli assunti con contratto di lavoro intermittente e del personale con contratto di somministrazione di lavoro.

Altra nuova informazione richiesta è quella riguardante il numero delle giornate retribuite del personale utilizzato nel 2004 in base a contratto di fornitura di lavoro temporaneo (interinale), ai sensi della legge 24 giugno 1997, n. 196.

Come precisato nelle istruzioni del citato **quadro A**, nel rigo relativo ai collaboratori coordinati e continuativi, di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*) del TUIR, devono essere indicati sia i collaboratori assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli artt. 61 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (collaboratori c.d. "a progetto"), sia coloro che intrattengono rappor-

ti di collaborazione coordinata e continuativa che, ai sensi di detta normativa, non devono essere obbligatoriamente ricondotti alla modalità del lavoro a progetto. In tale rigo devono essere altresì indicati i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa già stipulati alla data del 24 ottobre 2003 che non possono essere ricondotti a un progetto o a una fase di esso e che mantengono ancora efficacia ai sensi dell'art. 86, comma 1 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (ovvero, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2004, sino alla loro scadenza).

Le istruzioni del **quadro A** dei modelli in esame forniscono inoltre chiarimenti riguardo al personale distaccato ai sensi dell'art. 30 del citato D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276.

In particolare, viene precisato che i contribuenti tenuti alla compilazione del modello, che utilizzino personale distaccato (dunque i soggetti distaccatari) saranno tenuti a indicarlo tra i propri addetti all'attività, in corrispondenza della tipologia di appartenenza (dipendenti a tempo pieno, oppure impiegati, operai generici, operai specializzati, ecc., a seconda del tipo di modello). A fronte di tale obbligo, l'impresa distaccataria indicherà le relative spese nel **rigo F12, campo 3**, del **quadro F** relativo agli elementi contabili. Di contro, il datore di lavoro distaccante non dovrà indicare il personale in questione tra i propri addetti all'attività, né le relative spese - riaddebitate alla distaccataria - nel quadro degli elementi contabili del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore.

7.4.2. Indicazione della percentuale di lavoro prestato

Con gli studi approvati, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, è stata introdotta un'ulteriore novità con riferimento al personale non dipendente che svolge la propria attività nell'impresa (es. collaboratori familiari dell'impresa familiare, soci con occupazione prevalente, ecc.).

In particolare, la novità riguarda l'utilizzo, in termini percentuali, dell'apporto del personale non dipendente, incluso quello senza occupazione prevalente, nell'attività dell'impresa. Nelle versioni precedenti degli studi, l'apporto di lavoro del personale non dipendente assumeva rilievo, infatti, sulla base del numero di addetti indicati dal contribuente.

Le informazioni richieste nel **quadro A**, relativamente alla percentuale di lavoro prestato dal personale non dipendente, sono utilizzate per misurare in maniera più adeguata il contributo in termini lavorativi che detta tipologia di lavoratori apporta nell'ambito dell'attività dell'impresa. **Pertanto, in relazione alle attività svolte in forma di impresa, la stima operata dalla funzione di regressione dell'apporto di lavoro prestato dal personale non dipendente viene ora effettuata con riferimento non più al numero degli addetti, bensì al loro contributo all'attività dell'impresa.**

Per quanto attiene l'indicazione della percentuale di lavoro prestato da parte dei collaboratori dell'impresa familiare, si fa presente che occorre far riferimento, nel rispetto delle indicazioni riportate nelle istruzioni del **quadro A**, al lavoro effettivamente prestato dal personale indicato nella prima colonna di ciascun rigo rispetto a quello necessario per lo svolgimento dell'attività a tempo pieno da parte di un dipendente che lavora per l'intero anno. Pertanto, considerata, ad esempio, un'attività nella quale il titolare dell'impresa è affiancato da due collaboratori familiari, il primo dei quali svolge l'attività a tempo pieno e il secondo per la metà della giornata lavorativa ed a giorni alterni, nel rigo in esame andrà riportato 125, risultante dalla somma di 100 e 25, percentuali di apporto di lavoro dei due collaboratori familiari.

In sostanza, il criterio di riferimento è, in linea di massima, il tempo prestato nello svolgimento dell'attività da parte del personale non dipendente raffrontato con quello necessario per lo svolgimento dell'attività a tempo pieno da parte di un dipendente che svolge il lavoro per l'intero anno.

Giova tuttavia segnalare che, nell'indicazione delle predette percentuali, fermo restando il citato criterio, con riferimento ai collaboratori dell'impresa familiare, deve comunque sussistere anche una correlazione con quanto dichiarato sia dal titolare dell'impresa familiare, sia dal familiare che collabora nell'impresa, in applicazione al disposto dell'art. 5, comma 4, del TUIR. Si ricorda infatti che la citata disposizione, prevede che «*I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'im-*

prenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:

a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;

c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.».

Il comma 5 precisa inoltre che, per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Pertanto, considerato che la lettera c) del predetto articolo 5 presuppone la sussistenza di due requisiti fondamentali (vale a dire di aver prestato la propria attività di lavoro nell'impresa in modo «*continuativo e prevalente*», nel periodo d'imposta) deve ritenersi che la «*continuità*» e la «*prevalenza*», il primo in termini di tempo e il secondo inteso sia in termini di tempo che di apporto qualitativo, costituiscono due elementi fondamentali per la determinazione della predetta percentuale da riportare negli appositi campi del **quadro A**.

Con riferimento invece ai soci e agli associati in partecipazione, con occupazione prevalente nell'impresa, ai fini dell'indicazione della percentuale di lavoro prestato resta fermo, in linea generale, il criterio del tempo effettivamente prestato nella società, e ciò indipendentemente dalla percentuale di partecipazione agli utili societari, così come riportato nelle apposite istruzioni al **quadro A** del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, a condizione che tale situazione risulti da apposita do-

cumentazione o altra prova idonea. Ne deriva che se il socio con occupazione prevalente non esercita alcuna altra attività ovvero non sia in grado di dimostrare ulteriori attività svolte, la percentuale da indicare nel predetto rigo dovrebbe essere pari o almeno prossima al 100 in relazione a ciascun socio avente tali caratteristiche.

Tuttavia, considerato che detti soci e associati devono avere i requisiti dell'occupazione prevalente nella società, devono ritenersi incoerenti indicazioni delle predette percentuali non superiori al 50 per cento, per ciascun socio o associato in partecipazione, fermo restando naturalmente la possibilità da parte del contribuente di dimostrare la veridicità delle informazioni dichiarate nel **quadro A**.

Pertanto, nella fase di attività di accertamento e di contraddittorio con il contribuente, nonché nella fase di accesso ed ispezione per il controllo dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, particolare attenzione sarà data da parte dell'ufficio ai fini della corretta indicazione nel quadro A del modello dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, con riferimento sia ai collaboratori dell'impresa familiare che ai soci o associati con occupazione prevalente nell'impresa o nella società, nella considerazione della rilevanza che tali variabili assumono nella funzione di regressione per la stima dei ricavi. Medesima attenzione dovrà essere prestata anche con riferimento alla corretta indicazione delle percentuali indicate per i soci e associati, diversi da quelli con occupazione prevalente nell'impresa, ma che comunque apportano lavoro.

7.5. Modifiche al quadro B destinato ai dati relativi alle unità locali

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004 prevedono delle novità anche per quanto riguarda la compilazione del **quadro B** relativo alle unità locali destinate all'esercizio dell'attività.

Con la circolare 58/E del 27 giugno 2002, al paragrafo 10.4 (in *"Finanza & Fisco" n. 26/2002, pag. 2542*), è stato precisato che non sono applicabili né gli studi di settore né i parametri nei confronti dei soggetti che sono interessati dalla causa di esclusione relativa all'inizio o cessazione dell'attività nel cor-

so del periodo d'imposta, anche se la stessa riguarda solo una attività o un'unità di produzione o vendita.

La stessa circolare precisava che, nei confronti dei predetti contribuenti, la citata causa di esclusione opera in caso di apertura o chiusura, in corso d'anno, di un'unità di produzione o di vendita ed indipendentemente dalla percentuale di ricavi riferibili alla medesima unità. I contribuenti per i quali opera tale esclusione sono tenuti alla sola compilazione del modello M segnalando, in corrispondenza dell'attività iniziata o cessata ovvero dell'unità di produzione o vendita aperta o chiusa nel corso del periodo d'imposta, l'esistenza della causa di esclusione utilizzando il codice 1.

L'inizio o la cessazione di un'attività nel corso dell'anno determina una causa di esclusione solo nel caso in cui i ricavi derivanti dall'attività iniziata o cessata siano superiori al 20% dei ricavi complessivamente conseguiti dall'impresa. La predetta causa di esclusione non si applica se le diverse attività svolte dall'impresa sono ricomprese nello stesso studio di settore.

Dal periodo d'imposta 2004, per i contribuenti tenuti alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata, l'apertura ovvero la chiusura nel corso dell'anno di un punto di produzione o vendita, comporta l'esclusione dall'applicazione dagli studi di settore nel caso in cui l'attività esercitata nelle predette unità locali è compresa in uno studio di settore per il quale sussiste la causa d'inapplicabilità relativa all'esercizio dell'attività in più punti di produzione o vendita. I contribuenti per i quali opera tale esclusione sono tenuti alla sola compilazione del modello M segnalando, in corrispondenza dell'attività iniziata o cessata ovvero dell'unità di produzione o vendita aperta o chiusa nel corso del periodo d'imposta, l'esistenza della causa di esclusione utilizzando il codice 1.

Qualora la predetta attività venga esercitata in un solo punto di produzione o di vendita, non costituisce causa di esclusione la chiusura e la contemporanea apertura nell'anno del punto di produzione o di vendita, sempreché l'attività svolta rientri nel medesimo studio di settore. In tale ipotesi, nell'apposito **quadro B**, occorrerà indicare i dati dell'unità locale esistente alla data del 31 dicembre 2004.

Non costituisce, in ogni caso, causa di esclusione dagli studi, l'apertura ovvero la chiusura di uno o

più punti di produzione e/o di vendita qualora l'attività esercitata nelle predette unità locali è compresa in uno studio di settore per il quale non sussiste la causa di inapplicabilità relativa all'esercizio dell'attività in più punti di produzione o vendita (c.d. multipunto naturali). Ne deriva, pertanto, che sulla base di tale impostazione, non ha più senso fare riferimento alle unità locali risultanti alla data del 31 dicembre.

Nelle note esplicative, contenute nella procedura applicativa di GE.RI.CO. 2005, dovranno essere indicati gli estremi della data di apertura e/o di chiusura dell'unità locale o delle unità locali.

Si definiscono "multipunto naturali" gli studi per i quali la presenza di più punti di produzione e/o di vendita va considerata come una caratteristica fisiologica dell'attività esercitata, pertanto non costituisce causa di inapplicabilità l'esercizio dell'attività mediante l'utilizzo di più punti di produzione e/o vendita.

In tale ipotesi, i contribuenti che per l'esercizio della propria attività utilizzano più punti di produzione e/o vendita, sono tenuti all'applicazione dello studio di settore relativo all'attività esercitata e compileranno il **quadro B** anche con riferimento alla unità locale aperta ovvero chiusa nel corso dell'anno.

7.6. Modifiche al quadro F destinato alla indicazione dei elementi contabili

7.6.1. Ulteriori elementi contabili

Con riferimento ai dati previsti nel **quadro F** - Elementi contabili - quest'anno occorre rilevare l'inserimento di una nuova sezione riguardante Ulteriori elementi contabili.

In tale sezione dovranno essere indicati i restanti elementi e dati contabili che hanno contribuito alla determinazione del reddito d'impresa.

Gli importi da indicare sono quelli fiscalmente rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e riguardano soltanto gli elementi che non devono essere inclusi nei righi precedenti del **quadro F**.

Considerata la novità è stato previsto che nel caso in cui sussistano oggettive difficoltà nel reperire le singole informazioni, richieste in questa sezione, gli importi indicati nelle singole voci, per quest'anno, devono essere forniti con un'approssimazione tale comunque da garantire la coincidenza con il red-

dito d'impresa dichiarato e tali da non compromettere la significatività delle stesse informazioni.

I nuovi dati richiesti riguardano i seguenti elementi:

- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- Altri proventi e componenti positive
- Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di *leasing*, canoni relativi a beni immobili, *royalties*)
 - di cui per canoni relativi a beni immobili
 - di cui per beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazioni non finanziaria (noli)
- Altri costi per servizi
- Ammortamenti
 - di cui per beni mobili strumentali
- Accantonamenti
- Oneri diversi di gestione

Altre componenti negative

- Risultato della gestione finanziaria
- Interessi e altri oneri finanziari
- Proventi straordinari
- Oneri straordinari
- Reddito d'impresa (o perdita)

I nuovi campi, organizzati in una nuova sezione "ulteriori elementi contabili", non hanno alcun rilievo ai fini del calcolo del ricavo puntuale e sono stati inseriti all'interno del **quadro F** in modo da non alterare l'ordinamento di tutte le variabili contabili che concorrono alla determinazione del ricavo stimato.

Dette informazioni potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle Entrate:

- per elaborare le proposte ai fini della pianificazione fiscale concordata di cui alla legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria per il 2005);
- per la determinazione degli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, prevista dalla stessa legge finanziaria per il 2005;
- ai fini del monitoraggio di quei soggetti che presentano determinate "anomalie" nella struttura degli elementi contabili.

Occorre tener presente che il dato da indicare nel **rigo F30**, relativo al reddito (o perdita d'impresa), deve coincidere con la differenza tra le componenti positive e quelle negative di reddito indicate nello stesso **quadro F** e che tale importo deve coincidere anche con quello riportato nei **quadri RF** o **RG** delle dichiarazioni dei redditi UNICO 2005.

A tal fine, si sottolinea che il totale delle componenti positive è dato dalla somma degli importi indicati nei seguenti righi del **quadro F**: **F05 + F07 + F14 + F15 + F16 (campo 1) + F17 + F18 + F19 + F26 (se campo positivo) + F28**.

Mentre il totale delle componenti negative è dato dalla seguente somma: **F1 + F3 + F9 + F10 + F12 (campo 1) + F13 + F20 (campo 1) + F21 + F22 (campo 1) + F23 + F24 + F25 + F26 (se campo negativo) + F27 + F29**.

Si fa presente inoltre che nel nuovo **rigo F19** - Altri proventi e componenti positive devono essere indicati anche gli importi relativi all'adeguamento ai ricavi minimi da concordato preventivo biennale (art. 33, comma 4, lett. b), del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326). Si precisa, altresì, che nel **rigo F22** del modello studi di settore devono essere indicate anche le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'attivo dello stato patrimoniale, se dette quote risultano indicate nel corrispondente rigo Ammortamenti immateriali previsto ai fini IRAP.

7.6.2. Altre novità che hanno interessato il quadro F

Rispetto al **quadro F** dello scorso anno, si segnala che da quest'anno nel **rigo F11 (campo 2)** - relativo al valore dei beni strumentali - vengono richieste informazioni riguardanti anche il valore dei "beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria".

Per quanto riguarda il **rigo F12 (campo 2 e 3)** - riguardante le spese per il personale - vengono richieste informazioni relative alle spese per prestazioni rese da professionisti e quelle per personale di terzi distaccato presso l'impresa o con contratto di lavoro interinale o di somministrazione di lavoro.

Vengono, infine, richieste altre informazioni riguardanti gli elementi contabili relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavi fissi (es. acquisti, rimanenze iniziali e finali). L'indicazione di questi ultimi dati è comunque facoltativa per le imprese in contabilità semplificata.

Occorre infine segnalare che, a decorrere da quest'anno, non sarà più necessario procedere all'"Annotazione distinta per costi relativi ad aggi e ricavi fissi", (barrando l'apposita casella prevista lo

scorso anno) qualora il contribuente sia in grado di individuare tutti i costi afferenti le attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi e di compilare il presente modello escludendo tali costi da quelli indicati nei precedenti righi. Pertanto, il *software* GE.RI.CO. 2005 provvederà automaticamente a calcolare la quota parte dei costi che fa riferimento a tale attività per neutralizzarne l'effetto ai fini dell'applicazione degli studi di settore nei confronti delle attività diverse da quelle per le quali si sono conseguiti aggi e ricavi fissi, essendo stata eliminata la relativa casella. (per maggiori approfondimenti si rinvia al paragrafo 2.15.3).

7.7. Compilazione del quadro X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore

È stata resa facoltativa la compilazione del **quadro X** per i contribuenti che, avendone i requisiti, risultano non congrui alle risultanze degli studi di settore e che intendono avvalersi della riduzione del peso di alcune variabili, per le quali la Commissione degli esperti ha introdotto un apposito correttivo. Tali correttivi, si ricorda, permettono di verificare se l'eventuale differenza tra l'ammontare dei ricavi contabilizzati e quello risultante dalla applicazione dello studio di settore derivi, in tutto o in parte, dal peso attribuito alle variabili.

I contribuenti interessati possono in tal modo segnalare che la non congruità deriva dalla particolare rilevanza che tali variabili hanno assunto nella determinazione dei ricavi presunti evitando, così, su tali questioni l'eventuale contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria.

I soggetti che risultano congrui alle risultanze degli studi di settore non sono tenuti alla compilazione del predetto quadro.

7.8. Modifiche al quadro Z destinato ai dati complementari

Nel **quadro Z** di alcuni modelli dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore sono state inserite ulteriori informazioni utili all'aggiornamento degli studi di settore.

I modelli interessati generalmente riguardano gli

studi di settore per i quali è in programma un'evoluzione (vedi allegato n. 5). Tale modalità, che sfrutta i canali della trasmissione della dichiarazione Unico 2005, si ritiene possa comportare notevoli vantaggi per i contribuenti, che non saranno tenuti all'invio di ulteriori informazioni tramite un apposito questionario.

Nei modelli relativi agli studi di settore relativi alle attività della cosiddetta area T.A.C. (tessile-abbigliamento-calzature) sono richieste ulteriori informazioni necessarie per consentire all'Amministrazione finanziaria di effettuare il monitoraggio sull'andamento della congiuntura economica.

7.9. Applicazione dei codici attività ATECOFIN 2004

Analogamente allo scorso anno, occorre evidenziare che, in alcuni particolari casi, potrebbe sussistere ancora il problema riguardante la gestione dei codici di attività riguardanti quei soggetti che dal passaggio dalla "vecchia" alla "nuova" codifica ATECOFIN 2004 potrebbero essere stati interessati da una modifica con riferimento alla disciplina degli studi di settore o parametri.

Pertanto, come già evidenziato nella circolare n. 27/E del 18 giugno 2004 (in *"Finanza & Fisco"* n. 25/2004, pag. 2120), in particolari ipotesi, potrebbe accadere che, per effetto della nuova classificazione ATECOFIN 2004:

1. alcune attività, che con la precedente classificazione non erano assoggettate ad alcun studio di settore (o ai parametri), rientrino, con la nuova classificazione, in un codice di attività per il quale trova applicazione lo studio di settore (o i parametri);

2. alcune attività, che con la precedente classificazione erano assoggettate ad un determinato studio, con la nuova classificazione siano state incluse in uno studio diverso da quello precedentemente applicato;

3. alcune attività, che con la precedente classificazione erano assoggettate a parametri, con la nuova classificazione, siano assoggettabili ad uno studio di settore;

4. alcune attività, che con la precedente classificazione erano assoggettate a studi di settore, con la nuova classificazione, siano assoggettabili ai parametri;

5. alcune attività, che precedentemente erano assoggettate a studi o a parametri, con la nuova classi-

ficazione non siano assoggettabili né ad uno studio di settore né ai parametri.

In tutte le predette ipotesi, il contribuente sarà comunque tenuto ad applicare la disciplina (studio di settore o parametri) vigente prima dell'introduzione della nuova classificazione ATECOFIN 2004.

Ne deriva che, ad esempio, nel caso in cui il soggetto, per effetto esclusivamente dell'introduzione dei nuovi codici ATECOFIN 2004, venisse incluso in uno studio diverso da quello precedentemente applicato per il periodo d'imposta 2003, lo stesso dovrà indicare nel **quadro RF, RG o RE** del modello UNICO 2005 il codice ATECOFIN 2004 relativo alla propria attività esercitata, mentre nel modello dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore dovrà indicare il codice attività ATECOFIN 2004 collegato allo studio di settore applicabile precedentemente alla introduzione dei nuovi codici di attività.

Nel caso in cui precedentemente all'introduzione dei nuovi codici ATECOFIN 2004 il contribuente fosse soggetto per il periodo d'imposta 2003 a parametri ed ora, invece, risulti applicabile uno studio di settore, lo stesso dovrà indicare nel **quadro RF, RG o RE** del modello UNICO 2005 il nuovo codice e sempre nel medesimo quadro, la causa di inapplicabilità contraddistinta con il codice 4. In tal modo al contribuente sarà applicabile la metodologia di controllo sulla base dei parametri.

Trova comunque applicazione la nuova classificazione ATECOFIN 2004 per gli studi approvati o evoluti sulla base dei nuovi codici di attività ATECOFIN 2004 (studi approvati o evoluti con provvedimenti successivi al 1° gennaio 2004).

Nell'allegato n. 3 sono riportate alcune precisazioni in merito alla corretta applicazione dei 61 studi di settore, approvati per il periodo d'imposta 2004, e sono individuate le principali differenze rispetto alla previgente versione dello studio.

Restano, ovviamente, valide le precisazioni di carattere generale fornite nelle precedenti circolari n. 110/E del 21 maggio 1999, n. 121/E dell'8 giugno 2000 e n. 54/E del 13 giugno 2001, n. 58/E del 27 giugno 2002, n. 39/E del 17 luglio 2003 e n. 27/E del 18 giugno 2004.

ALLEGATO 1

ELENCO STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2004

MANIFATTURE

1) Studio di settore TD01U (che sostituisce gli studi di settore SD01A e SD01B, nonché, per l'attività 52.24.2, lo studio di settore SM14U)

- Produzione di gelati, codice attività 15.52.0;
- Produzione di pasticceria fresca, codice attività 15.81.2;
- Produzione di fette biscottate, biscotti, prodotti di pasticceria conservati, codice attività 15.82.0;
- Produzione di cacao in polvere, cioccolato, caramelle e confetterie, codice attività 15.84.0;
- Commercio al dettaglio di pasticceria, dolci, confetteria, codice attività 52.24.2;

2) Studio di settore TD02U (che sostituisce lo studio di settore SD02U)

- Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili, codice attività 15.85.0;

3) Studio di settore TD04A (che sostituisce gli studi di settore SD04B, SD04C e SD04D)

- Estrazione di pietre ornamentali, codice attività 14.11.1;
- Estrazione di pietre da costruzioni, codice attività 14.11.2;
- Estrazione di pietra da gesso e di anidrite, codice attività 14.12.1;
- Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite, codice attività 14.12.2;
- Estrazione di ardesia, codice attività 14.13.0;
- Estrazione di ghiaia e sabbia, codice attività 14.21.0;
- Estrazione di argilla e caolino, codice attività 14.22.0;

- Estrazione di pomice e di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.), codice attività 14.50.1;

4) Studio di settore TD04B (che sostituisce gli studi di settore SD04A e SD04E)

- Segazione e lavorazione delle pietre e del marmo, codice attività 26.70.1;
- Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini, lavori in mosaico, codice attività 26.70.2;
- Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava, codice attività 26.70.3;

5) Studio di settore TD06U (che sostituisce lo studio di settore SD06U)

- Fabbricazione di ricami, codice attività 17.54.6;

6) Studio di settore TD07A (che sostituisce lo studio di settore SD07A)

- Fabbricazione di articoli di calzetteria, codice attività 17.71.0;

7) Studio di settore TD07B (che sostituisce gli studi di settore SD07B, SD07C, SD07D, SD07E, SD07F e SD07G)

- Fabbricazione di pullover, cardigan e altri articoli simili a maglia, codice attività 17.72.0;
- Confezione di indumenti da lavoro, codice attività 18.21.0;
- Confezione di abbigliamento esterno, codice attività 18.22.A;
- Confezione di altri indumenti esterni realizzati con tessuti lavorati a maglia, codice attività 18.22.B;
- Confezione di biancheria intima,

corsetteria, codice attività 18.23.A;

- Confezione di maglieria intima, codice attività 18.23.B;
- Confezione di abbigliamento o indumenti particolari, codice attività 18.24.2;
- Lavorazioni collegate all'industria dell'abbigliamento, codice attività 18.24.3;
- Confezione di cappelli, codice attività 18.24.A;
- Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento, codice attività 18.24.B;
- Confezione di altri articoli e accessori lavorati a maglia, codice attività 18.24.C;

8) Studio di settore TD08U (che sostituisce lo studio SD08U)

- Fabbricazione di calzature non in gomma, codice attività 19.30.1;
- Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma, codice attività 19.30.2;
- Fabbricazione di calzature, soles e tacchi in gomma e plastica, codice attività 19.30.3;

9) Studio di settore TD09A (che sostituisce gli studi di settore SD09A, SD09B, SD09D e SD09E)

- Fabbricazione di porte e finestre in legno (escluse porte blindate), codice attività 20.30.1;
- Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia, codice attività 20.30.2;
- Fabbricazione di prodotti vari in legno (esclusi i mobili), codice attività 20.51.1;
- Fabbricazione dei prodotti della lavorazione del sughero, codice attività 20.52.1;

- Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni, codice attività 36.11.1;
- Fabbricazione di poltrone e divani, codice attività 36.11.2;
- Fabbricazione di mobili non metallici per uffici, negozi, ecc., codice attività 36.12.2;
- Fabbricazione di mobili per cucina, codice attività 36.13.0;
- Fabbricazione di altri mobili in legno per arredo domestico, codice attività 36.14.1;
- Fabbricazione di mobili in giunco, vimini ed altro materiale, codice attività 36.14.2;

10) Studio di settore TD09B (che sostituisce lo studio di settore SD09C)

- Taglio, piallatura e trattamento del legno, codice attività 20.10.0;
- Fabbricazione di fogli da impiallaccatura, compensato, pannelli stratificati, pannelli di truciolato ed altri pannelli di legno, codice attività 20.20.0;
- Fabbricazione di imballaggi in legno, codice attività 20.40.0;

11) Studio di settore TD10B (che sostituisce lo studio di settore SD10B)

- Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento, codice attività 17.40.1;

12) Studio di settore TD16U (che sostituisce lo studio di settore SD16U)

- Confezione su misura di vestiario, codice attività 18.22.2;

13) Studio di settore TD18U (che sostituisce lo studio di settore SD18U)

- Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali, codice attività 26.21.0;
- Fabbricazione di piastrelle in ceramica per pavimenti e rivestimenti, codice attività 26.30.0;
- Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta, codice attività 26.40.0;

14) Studio di settore TD19U (che sostituisce lo studio di settore SD19U)

- Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici, codice attività 28.12.1;
- Fabbricazione e installazione di tende da sole con strutture metalliche, tende alla veneziana e simili, codice attività 28.12.2;

15) Studio di settore TD20U (che sostituisce lo studio di settore SD20U)

- Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture, codice attività 28.11.0;
- Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo, codice attività 28.21.0;
- Fabbricazione di radiatori e caldaie per il riscaldamento centrale, codice attività 28.22.0;
- Fabbricazione di generatori di vapore, escluse le caldaie per il riscaldamento centrale ad acqua calda, codice attività 28.30.0;
- Produzione di pezzi di metallo fucinati, codice attività 28.40.1;
- Produzione di pezzi di metallo stampati, codice attività 28.40.2;
- Imbutitura e profilatura di lamiere di metallo;
- tranciatura e lavorazione a sbalzo, codice attività 28.40.3;
- Sinterizzazione dei metalli e loro leghe, codice attività 28.40.4;
- Trattamento e rivestimento dei metalli, codice attività 28.51.0;
- Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria, codice attività 28.61.0;
- Fabbricazione di utensileria a mano, codice attività 28.62.A;
- Fabbricazione di serrature e cerniere, codice attività 28.63.0;
- Fabbricazione di bidoni in acciaio e di contenitori analoghi, codice attività 28.71.0;
- Fabbricazione di imballaggi in metallo leggero, codice attività 28.72.0;
- Fabbricazione di prodotti fabbricati

con fili metallici, codice attività 28.73.0;

- Fabbricazione di filettatura e bulloneria, codice attività 28.74.1;
- Fabbricazione di molle, codice attività 28.74.2;
- Fabbricazione di catene fucinate senza saldatura e stampate, codice attività 28.74.3;
- Fabbricazione di stoviglie, pentolame, vasellame, attrezzi da cucina e accessori casalinghi, articoli metallici per l'arredamento di stanze da bagno, codice attività 28.75.1;
- Fabbricazione di cassaforti, forzieri, porte metalliche blindate, codice attività 28.75.2;
- Fabbricazione di altri articoli metallici e minuteria metallica, codice attività 28.75.3;
- Fabbricazione di armi bianche, codice attività 28.75.4;
- Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione, codice attività 28.75.5;

16) Studio di settore TD32U (che sostituisce lo studio di settore SD32U)

- Lavori di meccanica generale, codice attività 28.52.0;
- Fabbricazione di parti intercambiabili per macchine utensili e operatrici, codice attività 28.62.B;
- Fabbricazione e installazione di motori a combustione interna, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione (esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili), codice attività 29.11.1;
- Fabbricazione e installazione di turbine idrauliche e termiche ed altre macchine che producono energia meccanica, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione, codice attività 29.11.2;
- Fabbricazione di pompe, compressori e sistemi idraulici, codice attività 29.12.0;
- Fabbricazione di rubinetti e valvole, codice attività 29.13.0;
- Fabbricazione di organi di trasmissione, codice attività 29.14.1;

- Fabbricazione di cuscinetti a sfere, codice attività 29.14.2;
 - Fabbricazione e installazione di forni e bruciatori, codice attività 29.21.1;
 - Riparazione e manutenzione di forni e bruciatori, codice attività 29.21.2;
 - Fabbricazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione, codice attività 29.22.1;
 - Riparazione e manutenzione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione, codice attività 29.22.2;
 - Fabbricazione e installazione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione, codice attività 29.23.1;
 - Riparazione e manutenzione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione, codice attività 29.23.2;
 - Fabbricazione di materiale per saldatura non elettrica, codice attività 29.24.1;
 - Fabbricazione di bilance e di macchine automatiche per la vendita e la distribuzione (compresi parti staccate e accessori, installazione), codice attività 29.24.2;
 - Fabbricazione di macchine di impiego generale ed altro materiale meccanico n. c.a., codice attività 29.24.3;
 - Fabbricazione e installazione di macchine e apparecchi per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere (compresi parti e accessori), codice attività 29.24.4;
 - Fabbricazione e installazione di macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio (compresi parti e accessori), codice attività 29.24.5;
 - Riparazione e manutenzione di macchine di impiego generale, codice attività 29.24.6;
 - Fabbricazione di trattori agricoli, codice attività 29.31.1;
 - Fabbricazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia, codice attività 29.32.1;
 - Riparazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia, codice attività 29.32.2;
 - Fabbricazione di macchine utensili elettriche portatili, codice attività 29.41.0;
 - Fabbricazione di macchine utensili per la metallurgia (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.42.0;
 - Fabbricazione di altre macchine utensili (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.43.0;
 - Fabbricazione di macchine per la metallurgia (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.51.0;
 - Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.52.0;
 - Fabbricazione di macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.53.0;
 - Fabbricazione e installazione di macchine tessili, di macchine e di impianti per il trattamento ausiliario dei tessili, di macchine per cucire e per maglieria (compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione), codice attività 29.54.1;
 - Fabbricazione e installazione di macchine e apparecchi per l'industria delle pelli, del cuoio e delle calzature (compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione), codice attività 29.54.2;
 - Fabbricazione di apparecchiature e di macchine per lavanderie e stirerie (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.54.3;
 - Fabbricazione di macchine per l'industria della carta e del cartone (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.55.0;
 - Fabbricazione e installazione di macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma e di altre macchine per impieghi speciali n. c.a. (compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione), codice attività 29.56.1;
 - Fabbricazione di macchine per la stampa e la legatoria (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.56.2;
 - Fabbricazione di stampi, portastampi, sagome, forme per macchine, codice attività 29.56.3;
 - Fabbricazione di robot industriali per usi molteplici (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.56.4;
 - Fabbricazioni di armi, sistemi d'arma e munizioni, codice attività 29.60.0;
 - Fabbricazione di elettrodomestici, codice attività 29.71.0;
 - Fabbricazione di apparecchi per uso domestico non elettrici, codice attività 29.72.0.
- 17) Studio di settore TD34U** (che sostituisce lo studio di settore SD34U)
- Fabbricazione di protesi dentarie (compresa riparazione), codice attività 33.10.3.

SERVIZI

18) Studio di settore SG96U

- Altre attività di manutenzione e di soccorso stradale, codice attività 50.20.5.

19) Studio di settore TG31U

(che sostituisce gli studi di settore SG31U, SG32U, SG43U, SG47U e SG49U)

- Riparazioni meccaniche di autoveicoli, codice attività 50.20.1;
- Riparazione di carrozzerie di autoveicoli, codice attività 50.20.2;
- Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli, codice attività 50.20.3;

- Riparazione e sostituzione di pneumatici, codice di attività 50.20.4;
- Riparazioni di motocicli e ciclomotori, codice attività 50.40.3;

20) Studio di settore TG34U (che sostituisce lo studio di settore SG34U)

- Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere, codice attività 93.02.A;

21) Studio di settore TG36U (che sostituisce gli studi di settore SG35U, SG36U, SG62U e, limitatamente all'attività 55.30.B Servizi di ristorazione in *self-service*, lo studio SG76U)

- Ristorazione con preparazione di cibi da asporto, codice attività 55.30.2;
- Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina, codice attività 55.30.A;
- Servizi di ristorazione in *self-service*, codice attività 55.30.B;
- Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo, codice attività 55.30.C;

22) Studio di settore TG37U (che sostituisce gli studi di settore SG37U, SG63U e SG64U)

- Gelaterie e pasticcerie con somministrazione, codice attività 55.30.4;
- Bar e caffè, codice attività 55.40.A;
- Bottiglierie ed enoteche con somministrazione, codice attività 55.40.B;
- Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo, codice attività 55.40.C;

23) Studio di settore TG39U (che sostituisce lo studio SG39U)

- Agenzie di mediazione immobiliare, codice attività 70.31.0;

24) Studio di settore TG50U (che sostituisce gli studi di settore SG50U e SG71U)

- Intonacatura, codice attività 45.41.0;
- Rivestimento di pavimenti e di muri, codice attività 45.43.0;
- Tinteggiatura e posa in opera di vetri, codice attività 45.44.0;
- Altri lavori di completamento degli edifici, codice attività 45.45.0;

25) Studio di settore TG66U (che sostituisce lo studio di settore SG66U)

- Consulenza per installazione di sistemi hardware, codice attività 72.10.0;
- Edizione di software, codice attività 72.21.0;
- Altre realizzazioni di software e consulenza software, codice attività 72.22.0;
- Elaborazione e registrazione elettronica dei dati, codice attività 72.30.0;
- Attività delle banche di dati, codice attività 72.40.0;
- Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e apparecchiature informatiche, codice attività 72.50.0;
- Altre attività connesse all'informatica, codice attività 72.60.0;

26) Studio di settore TG67U (che sostituisce lo studio di settore SG67U)

- Attività delle lavanderie industriali, codice attività 93.01.1;
- Servizi delle lavanderie a secco, tintorie, codice attività 93.01.2;

27) Studio di settore TG70U (che sostituisce lo studio di settore SG70U)

- Servizi di pulizia, codice attività 74.70.1;

28) Studio di settore TG72A (che sostituisce lo studio di settore SG72A)

- Trasporti con veicoli da piazza, codice attività 60.22.1;
- Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente, codice attività 60.22.2;

29) Studio di settore TG74U (che sostituisce lo studio SG74U)

- Studi fotografici, codice attività 74.81.1;
- Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa, codice attività 74.81.2;

30) Studio di settore TG75U (che sostituisce lo studio di settore SG75U)

- Installazione di impianti elettrici e tecnici, codice attività 45.31.0;
- Lavori di isolamento, codice attività 45.32.0;
- Installazione di impianti idraulico-sanitari, codice attività 45.33.0;
- Altri lavori di installazione, codice attività 45.34.0;
- Posa in opera di infissi, codice attività 45.42.0.

PROFESSIONISTI

31) Studio di settore SK29U

- Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia, codice attività 73.10.F;
- Attività di studio geologico e di prospezione geognostica e mineraria, codice attività 74.20.4;

32) Studio di settore TK01U (che sostituisce lo studio di settore SK01U)

- Attività degli studi notarili, codice attività 74.11.2;

33) Studio di settore TK03U (che sostituisce lo studio di settore SK03U)

- Attività tecniche svolte da geometri, codice attività 74.20.A;

34) Studio di settore TK04U (che sostituisce lo studio di settore SK04U)

- Attività degli studi legali, codice attività 74.11.1;

35) Studio di settore TK05U (che sostituisce lo studio di settore SK05U)

- Servizi forniti da dottori commercialisti, codice attività 74.12.A;
- Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali, codice attività 74.12.B;
- Consulenza del lavoro, codice attività 74.14.2;

36) Studio di settore TK08U (che sostituisce lo studio di settore SK08U)

- Attività tecniche svolte da disegnatori, codice attività 74.20.C;

37) Studio di settore TK16U (che

sostituisce lo studio di settore SK16U)

- Amministrazione di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi, codice attività 70.32.0;

38) Studio di settore TK18U (che sostituisce lo studio di settore SK18U)

- Studi di architettura, codice attività 74.20.E;

39) Studio di settore TK20U (che sostituisce lo studio di settore SK20U)

- Attività professionale svolta da psicologi, codice attività 85.14.3;

40) Studio di settore TK21U (che sostituisce lo studio di SK21U)

- Servizi degli studi odontoiatrici, codice attività 85.13.0.

COMMERCIO

41) Studio di settore TM03A (che sostituisce lo studio di settore SM03A)

- Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande, codice attività 52.62.1;
- Commercio al dettaglio ambulante itinerante di alimentari e bevande, codice attività 52.63.3;

42) Studio di settore TM03B (che sostituisce lo studio di settore SM03B)

- Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento, codice attività 52.62.2;
- Commercio al dettaglio ambulante itinerante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento, codice attività 52.63.4;

43) Studio di settore TM03C (che sostituisce lo studio di settore SM03C)

- Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico, codice attività 52.62.4;

• Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione, sia nuovi che usati, codice attività 52.62.5;

• Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a., codice attività 52.62.B;

• Commercio al dettaglio ambulante itinerante di altri prodotti non alimentari, codice attività 52.63.B;

44) Studio di settore TM03D (che sostituisce lo studio di settore SM03D)

• Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie, codice attività 52.62.3;

45) Studio di settore TM04U (che sostituisce lo studio di settore SM04U)

- Farmacie, codice attività 52.31.0;

46) Studio di settore TM06A (che sostituisce gli studi di settore SM06A e SM06C)

- Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame, codice attività 52.44.2;
- Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione, codice attività 52.44.3;
- Commercio al dettaglio di altri articoli diversi per uso domestico n.c.a., codice attività 52.44.B;
- Commercio al dettaglio di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri, codice attività 52.45.1;
- Commercio al dettaglio di dischi e nastri, codice attività 52.45.2;
- Commercio al dettaglio di apparecchi e attrezzature per le telecomunicazioni e la telefonia, codice attività 52.48.7;

47) Studio di settore TM06B (che sostituisce lo studio di settore SM06B)

- Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti, codice attività 52.45.3;

48) Studio di settore TM07U (che sostituisce lo studio di settore SM07U)

- Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria, codice attività 52.41.2;

49) Studio di settore TM08U (che sostituisce gli studi di settore SM08A e SM08B)

- Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli, codice attività 52.48.4;
- Commercio al dettaglio di articoli sportivi, biciclette, armi e munizioni, di articoli per il tempo libero, codice attività 52.48.5;

50) Studio di settore TM09A (che sostituisce lo studio di settore SM09A)

- Commercio di autoveicoli, codice attività 50.10.0;

51) Studio di settore TM09B (che sostituisce lo studio di settore SM09B)

- Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori, codice attività 50.40.1;

52) Studio di settore TM10U (che sostituisce lo studio di settore SM10U)

- Commercio di parti e accessori di autoveicoli, codice attività 50.30.0;
- Commercio all'ingrosso e al dettaglio di pezzi di ricambio per motocicli e ciclomotori, codice attività 50.40.2;

53) Studio di settore TM15A (che sostituisce lo studio di settore SM15A)

- Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria, codice attività 52.48.3;
- Riparazioni di orologi e di gioielli, codice attività 52.73.0;

54) Studio di settore TM16U (che sostituisce lo studio di settore SM16U)

• Commercio al dettaglio di articoli di profumeria, prodotti per toletta e per l'igiene personale, codice attività 52.33.2;

55) Studio di settore TM19U (che sostituisce lo studio di settore SM19U)

- Commercio all'ingrosso di tessuti, codice attività 51.41.1;
- Commercio all'ingrosso di articoli di merceria, filati e passamaneria, codice attività 51.41.2;
- Commercio all'ingrosso di altri articoli tessili, codice attività 51.41.3;
- Commercio all'ingrosso di abbigliamento e accessori, codice attività 51.42.1;
- Commercio all'ingrosso di camicie e biancheria, maglieria e simili, codice attività 51.42.3;

56) Studio di settore TM20U (che sostituisce lo studio di settore SM20U)

- Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria, di cancelleria e forniture per ufficio, codice attività 52.47.3;

57) Studio di settore TM27A (che sostituisce lo studio di settore SM27A)

- Commercio al dettaglio di frutta e verdura, codice attività 52.21.0;

58) Studio di settore TM27B (che sostituisce lo studio di settore SM27B)

- Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi, codice attività 52.23.0;

59) Studio di settore TM28U (che sostituisce lo studio di settore SM28U)

• Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa, codice attività 52.41.1;

• Commercio al dettaglio di tappeti, codice attività 52.48.C;

60) Studio di settore TM29U (che sostituisce lo studio di settore SM29U)

- Commercio al dettaglio di mobili, codice attività 52.44.1;
- Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica, codice attività 52.44.A;

61) Studio di settore TM40A (che sostituisce lo studio di settore SM40A)

- Commercio al dettaglio di fiori e piante, codice attività 52.48.A.

ALLEGATO 2

**STUDI DI SETTORE PREVISTI PER LA REVISIONE
PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2005**

(Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 21/02/2005 — in *“Finanza & Fisco”* n. 10/2005, pag. 892)

SD03U	(primo anno di applicazione 1998) 15.61.1 - Molitura del frumento 15.61.2 - Molitura di altri cereali 15.61.3 - Lavorazione del risone 15.61.4 - Altre lavorazioni di semi e granaglie
SD10A	(primo anno di applicazione 1998) * 17.11.0 - Preparazione e filatura di fibre tipo cotone 17.14.0 - Preparazione e filatura di fibre tipo lino 17.21.0 - Tessitura di filati tipo cotone
SD14U	(primo anno di applicazione 1999) * 17.12.1 - Preparazione delle fibre di lana e assimilate, cardatura 17.12.2 - Filatura della lana cardata e di altre fibre tessili a taglio laniero 17.13.1 - Pettinatura e ripettinatura delle fibre di lana e assimilate 17.13.2 - Filatura della lana pettinata e delle fibre assimilate 17.17.0 - Preparazione e filatura di altre fibre tessili 17.22.0 - Tessitura di filati tipo lana cardata 17.23.0 - Tessitura di filati tipo lana pettinata 17.25.0 - Tessitura di altre materie tessili 17.60.0 - Fabbricazione di tessuti a maglia
SD21U	(primo anno di applicazione 1999) 33.40.1 - Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo; montatura in serie di occhiali comuni 33.40.2 - Confezionamento ed apprestamento di occhiali da vista e lenti a contatto
SD22U	(primo anno di applicazione 2000) 31.50.0 - Fabbricazione di apparecchiature per illuminazione e di lampade elettriche
SD24A	(primo anno di applicazione 2000) 52.42.4 - Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle
SD24B	(primo anno di applicazione 2000) 18.30.2 - Confezione di articoli in pelliccia
SD25U	(primo anno di applicazione 2000) 18.30.1 - Preparazione e tintura di pellicce 19.10.0 - Preparazione e concia del cuoio
SD26U	(primo anno di applicazione 2000) 18.10.0 - Confezione di vestiario in pelle

SD27U	(primo anno di applicazione 2000)
	19.20.0 - Fabbricazione di articoli da viaggio, borse, marocchineria e selleria
SD28U	(primo anno di applicazione 2001)
	26.12.0 - Lavorazione e trasformazione del vetro piano 26.15.1 - Lavorazione e trasformazione del vetro cavo 26.15.2 - Lavorazione di vetro a mano e a soffio 26.15.3 - Fabbricazione e lavorazione di vetro tecnico, industriale, per altri lavori
SD29U	(primo anno di applicazione 2000)
	26.61.0 - Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia 26.63.0 - Produzione di calcestruzzo pronto per l'uso 26.66.0 - Fabbricazione di altri prodotti in calcestruzzo, gesso e cemento
SD33U	(primo anno di applicazione 2000)
	27.41.0 - Produzione di metalli preziosi e semilavorati 36.22.1 - Fabbricazione di oggetti di gioielleria ed oreficeria, di metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi 36.22.2 - Lavorazione di pietre preziose e semipreziose per gioielleria e per uso industriale
SD35U	(primo anno di applicazione 2001)
	22.11.0 - Edizione di libri 22.13.0 - Edizione di riviste e periodici 22.15.0 - Altre edizioni 22.22.0 - Altre stampe di arti grafiche 22.23.0 - Legatoria, rilegatura di libri 22.24.0 - Lavorazioni preliminari alla stampa 22.25.0 - Lavorazioni ausiliarie connesse alla stampa
SD36U	(primo anno di applicazione 2001)
	27.10.0 - Siderurgia 27.21.0 - Fabbricazione di tubi di ghisa 27.31.0 - Stiratura a freddo 27.32.0 - Laminazione a freddo di nastri 27.33.0 - Profilatura mediante formatura o piegatura a freddo 27.34.0 - Trafilatura 27.51.0 - Fusione di ghisa 27.52.0 - Fusione di acciaio 27.53.0 - Fusione di metalli leggeri 27.54.0 - Fusione di altri metalli non ferrosi
SD37U	(primo anno di applicazione 2001)
	35.12.0 - Costruzione e riparazione di imbarcazioni da diporto e sportive
SD38U	(primo anno di applicazione 2001)
	36.12.1 - Fabbricazione di mobili metallici per uffici e negozi, ecc.
SD47U	(primo anno di applicazione 2001)
	21.21.0 - Fabbricazione di carta e cartoni ondulati e di imballaggi di carta e cartone 21.23.0 - Fabbricazione di prodotti cartotecnici 21.25.0 - Fabbricazione di altri articoli di carta e di cartone
SD48U	(primo anno di applicazione 2003)
	35.11.1 - Cantieri navali per costruzioni metalliche 35.11.2 - Cantieri navali per costruzioni non metalliche 35.11.3 - Cantieri di riparazioni navali

SG33U	(primo anno di applicazione 1998) 93.02.B - Servizi degli istituti di bellezza
SG46U	(primo anno di applicazione 1998) 29.31.2 - Riparazione di trattori agricoli
SG51U	(primo anno di applicazione 1998) 92.31.H - Attività di conservazione e restauro di opere d'arte
SG55U	(primo anno di applicazione 2002) 93.03.0 - Servizi di pompe funebri e attività connesse
SG56U	(primo anno di applicazione 2000) 85.14.A - Laboratori di analisi cliniche
SG58U	(primo anno di applicazione 1999) 55.22.0 - Campeggi ed aree attrezzate per roulotte 55.23.1 - Villaggi turistici
SG60U	(primo anno di applicazione 2000) 92.72.1 - Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
SG68U	(primo anno di applicazione 2002) 60.24.0 - Trasporto di merci su strada
SG72B	(primo anno di applicazione 2000) 60.21.0 - Altri trasporti terrestri, regolari, di passeggeri 60.23.0 - Altri trasporti terrestri non regolari di passeggeri
SK02U	(primo anno di applicazione 2000) 74.20.F - Studi di ingegneria
SK06U	74.12.C - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi
SK10U	(primo anno di applicazione 2001) 85.12.1 - Studi medici generici convenzionati o meno col Servizio Sanitario Nazionale 85.12.3 - Studi di radiologia e radioterapia 85.12.A - Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi 85.12.B - Altri studi medici e poliambulatori specialistici
SK17U	(primo anno di applicazione 2000) 74.20.B - Attività tecniche svolte da periti industriali
SK19U	(primo anno di applicazione 2001) 85.14.2 - Attività professionali paramediche indipendenti
SK22U	(primo anno di applicazione 2001) 85.20.0 - Servizi veterinari
SM11A	(primo anno di applicazione 2001) 52.46.1 - Commercio al dettaglio di ferramenta, materiale elettrico e termoidraulico, pitture e vetro piano 52.46.2 - Commercio al dettaglio di articoli igienico-sanitari

52.46.3 - Commercio al dettaglio di materiali da costruzione
52.48.9 - Commercio al dettaglio di carta da parati e di rivestimenti per pavimenti

SM11B (primo anno di applicazione 2001)

51.44.3 - Commercio all'ingrosso di carte da parati
51.53.1 - Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale
51.53.2 - Commercio all'ingrosso di materiali da costruzione (inclusi i materiali igienico-sanitari)
51.53.3 - Commercio all'ingrosso di vetro piano
51.53.4 - Commercio all'ingrosso di vernici e colori
51.54.1 - Commercio all'ingrosso di articoli in ferro e in altri metalli (ferramenta)
51.54.2 - Commercio all'ingrosso di apparecchi e accessori per impianti idraulici e di riscaldamento

SM12U (primo anno di applicazione 2000)

52.47.1 - Commercio al dettaglio di libri nuovi

SM15B (primo anno di applicazione 2001)

52.48.2 - Commercio al dettaglio di materiale per ottica, fotografia, cinematografia, strumenti di precisione

SM17U (primo anno di applicazione 2000)

51.21.1 - Commercio all'ingrosso di cereali e legumi secchi
51.21.2 - Commercio all'ingrosso di sementi e alimenti per il bestiame, piante officinali, semi oleosi, patate da semina

SM18A (primo anno di applicazione 2000)

51.22.0 - Commercio all'ingrosso di fiori e piante

SM18B (primo anno di applicazione 2001)

51.23.0 - Commercio all'ingrosso di animali vivi

SM21A (primo anno di applicazione 2000)

51.31.0 - Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi

SM21B (primo anno di applicazione 2000)

51.34.1 - Commercio all'ingrosso di bevande alcoliche
51.34.2 - Commercio all'ingrosso di altre bevande

SM21C (primo anno di applicazione 2000)

51.38.1 - Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca freschi
51.38.2 - Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca congelati, surgelati, conservati, secchi

SM21D (primo anno di applicazione 2000)

51.32.1 - Commercio all'ingrosso di carne fresca, congelata e surgelata

SM21E (primo anno di applicazione 2000)

51.33.1 - Commercio all'ingrosso di prodotti lattiero-caseari e di uova

SM21F (primo anno di applicazione 2000)

51.32.2 - Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria
51.33.2 - Commercio all'ingrosso di oli e grassi alimentari
51.36.0 - Commercio all'ingrosso di zucchero, cioccolato, dolci, prodotti da forno
51.37.B - Commercio all'ingrosso di tè, cacao, droghe e spezie
51.38.3 - Commercio all'ingrosso di altri prodotti alimentari
51.39.1 - Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti surgelati

51.39.2 - Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti alimentari, bevande e tabacco

SM22A (primo anno di applicazione 2001)

51.43.1 - Commercio all'ingrosso di elettrodomestici, di apparecchi radiotelevisivi e telefonici e altra elettronica di consumo
51.43.2 - Commercio all'ingrosso di supporti, vergini o registrati, audio, video, informatici (dischi, nastri e altri supporti)
51.43.3 - Commercio all'ingrosso di materiali radioelettrici, telefonici e televisivi
51.43.4 - Commercio all'ingrosso di articoli per illuminazione e materiale elettrico vario per uso domestico

SM22B (primo anno di applicazione 2001)

51.44.1 - Commercio all'ingrosso di vetrerie e cristallerie
51.44.2 - Commercio all'ingrosso di ceramiche e porcellane
51.44.5 - Commercio all'ingrosso di coltelleria, posateria e pentolame

SM22C (primo anno di applicazione 2001)

51.47.1 - Commercio all'ingrosso di mobili di qualsiasi materiale

SM25A (primo anno di applicazione 2000)

51.47.6 - Commercio all'ingrosso di giochi e giocattoli

SM25B (primo anno di applicazione 2000)

51.47.7 - Commercio all'ingrosso di articoli sportivi (comprese le biciclette)

SM30U (primo anno di applicazione 2001)

52.11.5 - Commercio al dettaglio di prodotti surgelati

SM32U (primo anno di applicazione 2001)

52.48.6 - Commercio al dettaglio di oggetti d'arte, di culto e di decorazione, chincaglieria e bigiotteria

SM35U (primo anno di applicazione 2001)

52.33.1 - Erboristerie

SM36U (primo anno di applicazione 2001)

51.47.3 - Commercio all'ingrosso di libri, riviste e giornali

SM37U (primo anno di applicazione 2001)

51.44.4 - Commercio all'ingrosso di saponi, detersivi e altri prodotti per la pulizia
51.45.0 - Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici

(*) Nell'ambito degli studi di settore SD10A e SD14U è prevista anche la revisione delle attività contraddistinte dai seguenti codici di attività:

17.15.0 - Torcitura e testurizzazione della seta e di filamenti sintetici o artificiali

17.16.0 - Fabbricazione di filati cucirini;

17.24.0 - Tessitura di filati tipo seta.

STUDI DI SETTORE IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2004

1. Settore delle manifatture

1.1. Valutazioni di carattere generale

Per il periodo d'imposta 2004 sono stati approvati 17 studi di settore che interessano complessivamente 119 attività economiche e che costituiscono il risultato dell'“evoluzione” di 26 studi, già in vigore nei periodi d'imposta precedenti.

In particolare, è stato effettuato un accorpamento funzionale in un unico studio di settore di quelle attività che, pur essendo distribuite in diversi studi, hanno dimostrato di possedere caratteristiche comuni.

Nell'ambito di ogni singolo studio sono state individuate le relazioni tra le variabili contabili e quelle strutturali utilizzate per analizzare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell'esercizio dell'attività, in modo tale da rilevare i ricavi maggiormente “probabili” per l'impresa.

È stata inoltre condotta un'analisi sui volumi di esportazione, considerando che, aree contraddistinte da elevati livelli di specializzazione e/o concentrazione produttiva, hanno manifestato anche un notevole grado di apertura verso l'esternalizzazione dei processi produttivi.

Nello svolgimento dell'attività di elaborazione, si è proceduto anche a realizzare un ampliamento della base dei dati utilizzati per effettuare la definizione dei nuovi gruppi omogenei, pervenendo, nella maggior parte degli studi approvati quest'anno, ad ottenere una più ampia articolazione dei “cluster”. L'articolazione più dettagliata si è resa possibile grazie soprattutto all'approfondimento svolto sulle analisi delle informazioni raccolte, in fase di evoluzione degli studi, sia attraverso l'elaborazione di questionari inviati ai contribuenti, che attraverso l'esame dei dati contenuti nei modelli utilizzati per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2002, come nel caso degli studi di settore TD16U e TD34U.

L'evoluzione dei nuovi studi, in particolare, ha consentito di:

- accorpate in un unico studio di settore contraddi-

stinto dalla sigla TD07B, le attività economiche contenute nei sei “vecchi” studi, SD07B/C/D/E/F/G, che si applicavano per la prima volta a decorrere dal periodo d'imposta 1999;

- accorpate in un unico studio di settore contraddistinto dalla sigla TD09A, le attività economiche contenute nei quattro “vecchi” studi SD09A/B/D/E, in vigore, i primi due, a decorrere dal periodo d'imposta 1998, e l'SD09D ed E, da quello in corso al 31 dicembre 1999; nello studio TD09B sono confluite le attività economiche che, nei periodi d'imposta precedenti al 2004, erano contenute nel vecchio studio SD09C, che si applicava per la prima volta a decorrere dal periodo d'imposta 1999;

- accorpate in un unico studio di settore contraddistinto dalla sigla TD01U, le attività economiche contenute nei tre “vecchi” studi, SD01A, SD01B e SM14U, in vigore, i primi due, a decorrere dal periodo d'imposta 1998, ed il terzo da quello in corso al 31 dicembre 2001;

- accorpate in un unico studio di settore contraddistinto dalla sigla TD04A, le attività economiche contenute nei tre “vecchi” studi, SD04B, SD04C e SD04D, in vigore, l'SD04B e D, a decorrere dal periodo d'imposta 1998, e SD04C, da quello in corso al 31 dicembre 1999;

- accorpate in un unico studio di settore contraddistinto dalla sigla TD04B, le attività economiche contenute nei due “vecchi” studi, SD04A e SD04E, che si applicavano per la prima volta a decorrere dal periodo d'imposta 1998.

La Commissione degli Esperti, nelle sedute del 12 gennaio e 16 febbraio 2005, ha peraltro espresso parere favorevole per l'approvazione dei seguenti studi di settore: TD01U, TD02U, TD04A, TD04B, TD09A, TD09B, TD16U, TD34U, TD18U, TD19U, TD20U e TD32U.

Occorre sottolineare inoltre che la Commissione degli esperti, già nella seduta del 12 febbraio 2004, aveva espresso la necessità di proseguire l'attività di approfondimento di alcuni studi già in vigore, relativi alle attività dell'area c.d. “T.A.C.” (tessile, abbigliamento e calzaturiero) per i quali si rendeva necessario procedere in tempi brevi alla loro evoluzione. La finalità perseguita era quella

di cogliere meglio i profondi cambiamenti strutturali e le modifiche organizzative in atto nei settori in esame, in modo da valutare l'impatto sugli studi di settore della situazione di crisi economica che ha investito negli ultimi 3-4 anni le relative attività interessate.

Nella seduta del 16 febbraio 2005 sono stati quindi sottoposti alla Commissione degli Esperti, tra gli altri, anche un gruppo di nuovi studi appartenenti alla cd. area "T.A.C." (TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B). A causa della profonda crisi economica in cui versano già da tempo i citati settori economici, le Associazioni di categoria hanno avanzato all'Agenzia la richiesta di effettuare un'applicazione "monitorata" degli studi in esame.

Tale particolare modalità di accertamento, richiesta per gli studi di settore della "T.A.C.", di seguito illustrata diffusamente, è stata parzialmente accolta nel decreto ministeriale 24 marzo 2005, che ha approvato gli studi di settore della T.A.C.

Si devono evidenziare, tra le altre, alcune problematiche di carattere generale che interessano tutti gli studi in evoluzione del settore manifatturiero:

1. nelle circolari nn. 110/E del 21 maggio 1999 (in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2718), 121/E dell'8 giugno 2000 (in "Finanza & Fisco" n. 24/2000, pag. 3172), 39/E del 17 luglio 2003 (in "Finanza & Fisco" n. 30/2003, pag. 3081) e n. 27 del 18 giugno 2004 (in "Finanza & Fisco" n. 25/2004, pag. 2120), era stata richiamata l'attenzione degli uffici, nello svolgimento dell'attività accertatrice, sulla necessità di valutare attentamente l'età e il livello di obsolescenza dei macchinari: tener conto esclusivamente del valore a costo storico degli stessi potrebbe non essere indicativo del loro effettivo grado di efficienza e apporto produttivo. Infatti, tale valutazione può generare, per molte imprese, risultati di incoerenza rispetto agli indicatori economici utilizzati per la costruzione degli studi. Nel caso in cui i contribuenti abbiano ricevuto l'invito al contraddittorio da parte degli uffici locali dell'Agenzia, potranno dimostrare che eventuali anomalie riscontrate rispetto ai risultati dell'applicazione dello studio ai fini della stima della congruità dei ricavi, nonché agli indicatori di coerenza, sono da imputare al "particolare" utilizzo dei beni strumentali nel proprio processo produttivo, come ad esempio, quello effettuato per un limitato periodo di tempo nel corso dell'anno o solo per produzioni marginali e limitate. **Di conseguenza, in sede di accertamento andrà valutato l'effettivo utilizzo dei macchinari, l'anno di acquisto degli stessi, e se l'acquisto abbia riguardato un bene nuovo o usato, tenendo anche conto dei consumi energetici sostenuti dall'impresa;**

2. il massiccio fenomeno della globalizzazione e della

delocalizzazione produttiva ha prodotto, inoltre, negli ultimi anni, una crisi strutturale in molti comparti del settore manifatturiero;

3. il comparto manifatturiero è caratterizzato fortemente dalla presenza di contoterzisti, che risultano fortemente penalizzati da una congiuntura economica che ha amplificato una naturale tendenza all'esternalizzazione all'estero dei processi produttivi e da una forte concorrenza esercitata dai paesi dell'extra U.E.

1.2. Informazioni inserite nel quadro Z - Dati Complementari. Studi di settore SD05U, SD11U, SD13U, SD15U e SD31U

Per procedere all'evoluzione di alcuni studi di settore, in vigore precedentemente al periodo d'imposta 2004, si è ritenuto opportuno introdurre, nel corpo del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nell'apposito "quadro Z - Dati complementari", la richiesta di nuove informazioni.

L'introduzione del quadro Z consente, infatti, da un lato, di non appesantire gli oneri del contribuente con l'invio di appositi questionari relativi agli studi da sottoporre a revisione, e, dall'altro, di ottenere ulteriori informazioni, come quelle relative al costo sostenuto per i consumi di energia elettrica ed al valore delle autovetture.

Unica eccezione è costituita dallo studio SD31U, nel cui quadro Z, oltre alle variabili sopra indicate, vengono richiesti anche il consumo di energia elettrica e i dati relativi alla "Tipologia della clientela", in parte già presenti nel quadro C del modello. La parziale duplicazione della sezione trova la sua spiegazione nella necessità che tali informazioni siano rapportate ai ricavi con riferimento alle diverse tipologie di clientela individuate.

1.3. Ulteriori informazioni richieste nel quadro D - Elementi specifici dell'attività Studi di settore: SD31U e TD34U

Nello studio di settore SD31U, già in vigore precedentemente al periodo d'imposta 2004, sono state inserite nel quadro D relativo agli Elementi specifici dell'attività, due nuove informazioni ai righe D15 e D17, riguardanti, rispettivamente, gli "Imballaggi (flaconi, bottiglie, scatole, astucci)" e i "Materiali di proprietà di terzi sul totale dei materiali utilizzati". Si precisa che i dati richiesti in percentuale possono essere forniti con una approssimazione tale da non inficiare la sostanziale attendibilità dell'informazione richiesta.

In sede di elaborazione della versione evoluta dello studio di settore TD34U, è stata introdotta, nel "quadro D

- Elementi specifici dell'attività", del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, alla sezione "Altri elementi specifici", un'informazione relativa alle "Spese per quote di partecipazione e/o associative versate a Consorzi e Società consortili", che lo scorso anno era presente nel "quadro Z - Dati complementari" del modello dello studio di settore SD34U, relativo al periodo d'imposta 2003.

1.4. Problematiche generali del comparto produttivo tessile, abbigliamento e calzature (area "T.A.C.")

1.4.1. Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

TD06U:

- **17.54.6** - Fabbricazione di ricami.

TD07A:

- **17.71.0** - Fabbricazione di articoli di calzetteria.

TD07B:

- **17.72.0** - Fabbricazione di pullover, cardigan e altri articoli simili a maglia;
- **18.21.0** - Confezione di indumenti da lavoro;
- **18.22.A** - Confezione di abbigliamento esterno;
- **18.22.B** - Confezione di altri indumenti esterni realizzati con tessuti lavorati a maglia;
- **18.23.A** - Confezione di biancheria intima, corsetteria;
- **18.23.B** - Confezione di maglieria intima;
- **18.24.A** - Confezione di cappelli;
- **18.24.B** - Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento;
- **18.24.C** - Confezione di altri articoli e accessori lavorati a maglia;
- **18.24.2** - Confezione di abbigliamento o indumenti particolari;
- **18.24.3** - Lavorazioni collegate all'industria dell'abbigliamento.

TD08U:

- **19.30.1** - Fabbricazione di calzature non in gomma;
- **19.30.2** - Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma;
- **19.30.3** - Fabbricazione di calzature, soles e tacchi in gomma e plastica.

TD10B:

- **17.40.1** - Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento.

Gli studi di settore TD06U, TD07A e TD07B costituiscono, rispettivamente, un'evoluzione dei precedenti studi SD06U, SD07A e degli studi SD07B/C/D/E/F/G, che la Commissione degli esperti aveva validato nella seduta del 7 dicembre 1999. Detti studi si applicavano a decorrere dall'anno d'imposta 1999 ed erano stati approvati con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000.

Gli studi di settore TD08U e TD10B costituiscono un'evoluzione degli studi SD08U e SD10B, validati nella seduta del 19 novembre 1998, in vigore dal periodo d'imposta 1998 ed approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999.

È stato possibile effettuare un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive degli studi in esame. Tale analisi viene ora effettuata non più sulla base dei due indicatori relativi alla "rotazione di magazzino" e al "rendimento per addetto", presenti nei vecchi studi dell'area del c.d. T.A.C., ma utilizzando tre nuovi indici: valore aggiunto per addetto, indice di durata delle scorte e margine operativo lordo sulle vendite.

L'evoluzione del nuovo studio TD06U ha consentito di individuare 7 nuovi *cluster*, in luogo dei 4 che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di distinguere le imprese non più solo in base alla dimensione ed alla tipologia della clientela, ma anche in funzione della modalità organizzativa e della specializzazione produttiva.

L'elaborazione del nuovo studio TD07A ha consentito di individuare 6 nuovi *cluster*, in luogo dei 4 che caratterizzavano il precedente studio. È stato possibile inoltre distinguere le imprese sulla base di nuovi criteri di definizione dei gruppi omogenei, quali la tipologia di consumatore, la modalità organizzativa e le fasi della produzione.

Il nuovo studio TD07B ha accorpato le attività economiche contenute nei sei vecchi studi SD07B/C/D/E/F/G. L'analisi ha permesso di distinguere le imprese sulla base di nuovi criteri di definizione dei gruppi omogenei, quali il fattore dimensionale, la modalità organizzativa, i comparti produttivi, i prodotti ottenuti e/o lavorati, le fasi della produzione/lavorazione e la specializzazione per tipologia di consumatore.

Nel nuovo studio TD08U sono stati individuati 28 nuovi *cluster*, in luogo dei 14 che caratterizzavano il precedente studio. L'analisi ha permesso di distinguere le imprese non più solo in base al fattore dimensionale, del settore di sbocco, della modalità organizzativa e del grado di integrazione del ciclo produttivo, ma anche in funzione della tipologia di attività, della provenienza dei materiali utilizzati, nonché della monocommittenza.

Con l'evoluzione del nuovo studio TD10B è stato ampliato il numero dei gruppi omogenei, passando dai sei precedenti che formavano la struttura dei vecchi studi, agli attuali sette *cluster*. Le imprese vengono distinte non più solo in base al fattore dimensionale, della modalità organizzativa e della specializzazione del materiale impiegato, ma anche in funzione della specializzazione produttiva, dei comparti di attività, nonché della monocommitenza.

1.4.2. Le osservazioni delle Associazioni di categoria

Durante i lavori di elaborazione degli studi di settore interessati dalla crisi dell'area del c.d. T.A.C. (Tessile-Abbigliamento-Calzaturiero), le Associazioni di categoria hanno evidenziato, in particolare, le seguenti criticità:

➤ il massiccio fenomeno della globalizzazione e della delocalizzazione dei fattori produttivi, attuata soprattutto ad opera di grandi imprese nell'Europa dell'Est e nell'Estremo Oriente (cfr. Cina), risultando più conveniente per effetto dei costi inferiori che le aziende devono sostenere per pagare la manodopera, sta provocando, da qualche anno, una forte crisi strutturale nell'intero comparto in esame; di conseguenza, moltissime aziende medio-piccole, caratterizzate da una struttura tipicamente familiare e artigianale, specializzate nelle lavorazioni effettuate in conto terzi, vengono progressivamente espulse dal mercato italiano;

➤ il fenomeno della liberalizzazione dei mercati, che ha aperto la strada all'export cinese di volumi di produzione ingentissimi a prezzi più competitivi cui vengono vendute le merci importate da quei paesi, contribuisce anche alla progressiva chiusura di un numero rilevante di imprese;

➤ le aziende italiane del settore, per fronteggiare la concorrenza dei paesi emergenti, tendono a ridurre i prezzi di vendita, conseguendo margini di guadagno inferiori rispetto al passato, senza però poter, corrispondentemente, contenere i costi di produzione; ne discende, quindi, che l'intero comparto economico risulta caratterizzato da una forte variabilità delle tariffe applicate per le lavorazioni svolte in particolare dai contoterzisti. Conseguentemente, tale volatilità assume spesso per questi ultimi effetti pesanti poiché li costringe ad accettare commesse di lavorazione a prezzi sempre più bassi;

➤ può inoltre verificarsi il caso in cui, fermo restando un dato valore dei beni strumentali, i ricavi stimati dalle aziende del settore risultino invariati, sia nel caso in cui le imprese lavorino appieno regime, sia nel caso in cui invece lavorino con attività ridotta al minimo;

➤ il contesto imprenditoriale è fortemente caratte-

rizzato dalla presenza di ditte individuali e imprese familiari il cui titolare, nella maggior parte dei casi, è prossimo all'età pensionabile. Fermo restando l'attuale e perdurante situazione di crisi in cui versa l'intero settore, ci si può ragionevolmente aspettare che non ci sarà ricambio generazionale, con conseguenze in termini di progressiva sparizione del settore "moda" dal sistema economico italiano;

➤ in questi ultimi anni le imprese hanno lavorato a ritmi ridotti, con un ricorso sempre maggiore alle ore di cassa integrazione. Il personale ed i macchinari non vengono utilizzati con la stessa intensità e produttività degli anni precedenti. Tuttavia, di fronte alla contrazione della produzione, non sempre le imprese riescono a ridurre in uguale misura il costo del personale ed il costo delle spese generali, almeno nel breve periodo;

➤ nell'ambito delle attività dell'area del c.d. "T.A.C.", il valore dei beni strumentali assume una rilevante incidenza nella funzione di ricavo, in particolare per le imprese che svolgono la loro attività in conto terzi; le Associazioni hanno più volte richiesto, inoltre, anche in sede di esame del prototipo, di utilizzare la variabile "valore dei beni strumentali" cercando di cogliere l'effetto economico collegato al grado di utilizzo effettivo degli impianti;

➤ i prototipi dei nuovi studi non sempre sono apparsi in grado di dare risposte adeguate sull'andamento tariffario dei compensi di lavorazione (o "tariffe"). Infatti, a causa della concorrenza sempre più forte dei paesi in via di sviluppo e di quella proveniente dalle aziende irregolari, si sta verificando una continua e generalizzata diminuzione dei compensi di lavorazione. Questa circostanza determina - in particolare per alcune fasi della filiera produttiva della maglieria - una difficoltà a raggiungere valori di ricavi adeguati agli studi di settore;

➤ beni strumentali: l'orientamento a mantenere - in particolare per i terzisti - il valore dei beni strumentali a "costo storico o a libro cespiti", non consente di valutare puntualmente l'effettivo apporto dei macchinari nel processo produttivo. Si deve sottolineare come la produttività di un'azienda non è data soltanto dal macchinario disponibile, ma dalla capacità di know-how e di flessibilità che essa risulta capace di realizzare. Molto spesso i beni strumentali non sono completamente utilizzati, in quanto il loro impiego è influenzato dal fattore moda, dall'entità dei lotti, dalla varietà del campionario; inoltre appare indispensabile valutare sempre il livello di obsolescenza dei macchinari, il loro grado di efficienza e di apporto produttivo, nonché la diminuita capacità produttiva, considerando attentamente anche il valore residuo del bene anziché solo quello d'acquisto;

➤ è necessario porre grande attenzione nei confronti

di quei soggetti titolari d'impresa prossimi all'età pensionabile o che sono titolari di attività marginali svolte, in forma individuale, abitualmente da donne. In questi casi, la redditività diventa residuale e spesso risulta soltanto integrativa del reddito familiare;

➤ si assiste al crescente grado di concentrazione dei fornitori di materie prime, e quindi alla progressiva riduzione del numero di fornitori e dei clienti, con conseguente perdita di capacità contrattuale delle imprese del settore;

➤ l'attuale situazione di difficoltà del comparto costringe alla cessazione numerose imprese e sta riducendo progressivamente la capacità produttiva nazionale;

➤ per quanto riguarda lo studio di settore TD07B, in particolare per i produttori di cappelli, si deve segnalare che l'indicatore di coerenza di durata delle scorte presenta in genere dei valori numerici molto alti che possono raggiungere anche i 300 giorni, con la conseguenza, quindi, che si possono verificare situazioni di incoerenza. In considerazione di quanto sopra, si sottolinea come la presenza di un magazzino di materie prime e semilavorati molto alto e che si rinnova lentamente, costituisce una peculiarità delle aziende produttrici di cappelli;

➤ sempre per lo studio di settore TD07B, si segnala l'assenza di un apposito *cluster* relativo all'abbigliamento per bambini;

➤ studio di settore TD08U: per quanto riguarda la specializzazione nella tranciatura e nel taglio della tomaia, i *cluster* 7 e 9 ("Trancerie di piccole dimensioni" e "Monocommittenti specializzati nelle lavorazioni della tomaia") prevedono una struttura composta da 3 addetti di cui 1 dipendente. Tale struttura non trova riscontro nel distretto calzaturiero della Valdinievole;

➤ si segnala ancora l'assenza di un apposito *cluster* relativo alla fase della stiratura della tomaia, sebbene le imprese specializzate in questa fase siano parzialmente rientrate nel *cluster* relativo alla "Produzione di calzature da donna con parziale esternalizzazione della lavorazione della tomaia" (*cluster* 28). Nel distretto calzaturiero della Valdinievole sono attive diverse imprese che svolgono esclusivamente la fase della "stiratura tomaia" tramite l'utilizzo di beni strumentali, quali il banco a mano e la giostra. Anche in questo caso la media degli addetti è molto bassa e l'attività è svolta prevalentemente in conto terzi;

➤ un rapporto dell'Osservatorio Provinciale sugli Studi di Settore della Provincia di Pistoia, riferito allo studio TD08U, ha evidenziato che il tessuto imprenditoriale che caratterizza la provincia è composto da aziende di piccole dimensioni che sono quelle più numerose (oltre il 70% del totale). Si tratta per lo più di imprese artigiane e, analizzando il dato riferito al costo per la-

voro dipendente, si registra un'incidenza pari a circa il 15-17%, che fa concludere per un'estrema marginalità di imprese con dipendenti. Quest'ultimo dato potrebbe confermare che la maggioranza di aziende non presenta dipendenti (sono quindi composte dal titolare o da questo ed un familiare); si devono tener presente quindi le conclusioni del rapporto del citato Osservatorio, per cui molti soggetti che vengono assegnati ai *cluster* 5 (suolifici) e 14 ("Produttori di calzature da donna con forte esternalizzazione delle fasi di lavorazione"), non presentano le caratteristiche dei campioni rappresentati dalle imprese rientranti nei *cluster*, che sono costituiti, prevalentemente, da imprese con un numero di addetti medio pari a tre, di cui, almeno uno, è lavoratore dipendente. I soggetti esaminati dall'Osservatorio sono invece imprese con un numero di addetti inferiore, quasi sempre senza lavoratori dipendenti. Si può quindi ritenere che, almeno per questi aspetti, i *cluster* non le rappresentino in modo adeguato;

➤ i solettifici (*cluster* 23) presentano un numero medio di 7 addetti. Anche in questi casi il numero può risultare sovrastimato, come anche quello dei metri quadrati destinati a laboratorio.

1.4.3. Interventi correttivi adottati a favore della attività economiche degli studi di settore della "T.A.C."

A seguito delle criticità sopra evidenziate, e per rispondere in modo sempre più adeguato alle modifiche strutturali ed alla crisi economica che la filiera del tessile, dell'abbigliamento e delle calzature sta attraversando, sono stati adottati alcuni interventi che hanno reso flessibili gli studi di settore in evoluzione che coinvolgono l'intero settore economico tessile, abbigliamento e calzature.

In particolare, sono stati elaborati appositi correttivi automatici, costituiti da meccanismi di riduzione della funzione di ricavo stimata dal software Ge.Ri.Co., che operano in presenza di una particolare situazione di crisi economica del settore, o di una specifica modalità operativa del contribuente, o che fanno riferimento all'utilizzo dei beni strumentali.

Si fa presente inoltre che alle riunioni di presentazione dei prototipi degli studi di settore della T.A.C. hanno partecipato gli Osservatori Provinciali di Prato, Firenze e Pistoia. La loro presenza si è caratterizzata per il fattivo contributo fornito per l'elaborazione dei prototipi attraverso la raccolta di dati, relazioni sull'andamento economico e sulle prospettive dei diversi distretti nei quali sono maggiormente presenti le imprese del settore.

A) L'introduzione di un correttivo del valore dei beni strumentali. Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B e TD08U

Nell'ambito delle attività manifatturiere, il valore dei beni strumentali assume una rilevante incidenza nella funzione di ricavo, in particolare per le imprese che lavorano in conto terzi.

Nelle analisi condotte per l'elaborazione degli studi di settore, si è reso necessario utilizzare la variabile "valore dei beni strumentali" rapportandola all'effettivo utilizzo degli impianti produttivi, in modo tale da coglierne il reale apporto economico nel processo produttivo.

A tal fine è stato costruito un indicatore, che viene calcolato in automatico dalla procedura GE.RI.CO., in grado di esprimere i diversi livelli di utilizzo della capacità produttiva degli impianti: tale indicatore, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica (Kwh) ed il valore dei beni strumentali, consente di ponderare l'effetto della variabile "valore dei beni strumentali" nella stima dei ricavi, in funzione del grado di utilizzo del bene stesso. L'indicatore ha consentito inoltre di costruire, all'interno dei singoli modelli organizzativi, una scala delle imprese e di individuare tra esse la più efficiente.

La funzione di ricavo tiene conto delle differenze che si registrano tra le diverse imprese e quindi tra i vari *cluster*, in termini di efficienza. L'introduzione di un coefficiente consente infatti di confrontare il valore dei beni strumentali di ogni singola impresa con il valore espresso dall'impresa più efficiente.

Con l'introduzione del correttivo si è cercato di superare quindi la natura caratteristica di variabile di *stock* della variabile "valore dei beni strumentali" (che è, appunto, per sua natura indipendente dall'andamento del ciclo economico) fino a farla diventare di flusso (ponderata con i consumi di energia elettrica in funzione del livello di efficienza o della capacità di produrre).

Se, ad esempio, un'impresa presenta un rapporto consumi-valore dei beni strumentali pari al 50% rispetto a quello dell'impresa ritenuta più efficiente, l'apporto del valore dei beni strumentali, nella determinazione dei ricavi, si ridurrà della metà.

In questo modo, le imprese che dispongono di una dotazione strumentale sottoutilizzata, presenteranno un basso valore dell'indicatore, e di conseguenza, avranno un peso ridotto della variabile "valore dei beni strumentali" in funzione, appunto, dell'effettivo utilizzo dell'impianto.

Al contrario, le imprese che presentano un più elevato grado di utilizzo della capacità produttiva degli impianti, avranno un peso proporzionalmente più rilevante della variabile "valore dei beni strumentali" nella deter-

minazione del ricavo stimato.

Per ciò che concerne invece la valutazione dell'obsolescenza dei macchinari, attualmente solo lo studio di settore TD06U è stato costruito tenendo conto del diverso grado di vetustà dei beni strumentali. All'interno della funzione di ricavo è stato introdotto un correttivo legato all'età del macchinario che si applica al coefficiente del valore dei beni strumentali.

B) L'introduzione di un correttivo congiunturale

1.4.4. Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B (applicato anche agli studi TD09A e TD09B)

Nella funzione di ricavo le variabili indipendenti sono costituite da variabili di flusso (costo del venduto, costo per la produzione di servizi, spese per lavoro dipendente, spese per acquisti di servizi) e variabili di *stock* (valore dei beni strumentali, superfici di produzione).

Le variabili di flusso seguono solitamente gli andamenti congiunturali: aumentano al crescere dei ricavi, si riducono nel caso di contrazione delle vendite.

Le variabili di *stock*, per loro natura, invece, possono essere considerate statiche, non flessibili rispetto agli andamenti congiunturali, soprattutto in situazioni di ciclo economico negativo. Per questo motivo il loro peso rimane costante per un periodo di tempo lungo. Nel breve periodo, ad esempio, i beni strumentali non sono infatti rapidamente "ridimensionabili".

I problemi connessi allo stato di difficoltà del comparto tessile-abbigliamento-calzature, nonché in misura minore anche del legno e mobile, sono stati affrontati anche con l'elaborazione di un correttivo cd. "congiunturale", introdotto nell'ambito del modello di stima dei ricavi, determinato in modo automatico dalla procedura GE.RI.CO., che viene applicato nel modo seguente:

- i consumi di energia elettrica sono stati assunti come indicatore di ciclo economico;
- l'impresa accede al correttivo se i consumi di energia elettrica ed i ricavi diminuiscono, contemporaneamente, nell'anno di applicazione dello studio rispetto all'anno cui fanno riferimento i dati utilizzati per la costruzione dello studio di settore;
- il correttivo, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica dell'anno di applicazione dello studio ed i consumi relativi all'anno base, viene applicato come fattore moltiplicativo alle variabili di *stock* della funzione di ricavo (il valore dei beni strumentali, le superfici di produzione). Pertanto, l'utilizzo di questo correttivo permette di cogliere il posizionamento della singola impre-

sa nell'effettivo contesto congiunturale di riferimento;

- per consentire al software GE.RI.CO. di calcolare il correttivo, il contribuente dovrà compilare 2 appositi righe (X03 e X04) previsti nel quadro "X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore", dei modelli da utilizzare per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, UNICO 2005, relativi al periodo d'imposta 2004;

- si segnala inoltre che, ai fini dell'applicazione del correttivo, i ricavi da indicare nel rigo X03 dei modelli devono essere quelli di cui alle lettere a) e b) dell'art. 85, 1° comma, del TUIR (art. 53 del TUIR, vigente prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 344 del 2003), con esclusione quindi di quelli relativi agli altri proventi considerati ricavi, di cui alla lettera d) dell'art. 53 del TUIR nel testo in vigore nell'anno base da prendere come riferimento per il correttivo (2000, 2001 o 2002). L'ammontare dei ricavi relativi all'anno base deve essere determinato senza tener conto del valore calcolato per l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore, che, per i periodi d'imposta 2001 e 2002, veniva indicato nell'apposito campo interno del rigo F14 del quadro "F - Elementi contabili". Per l'anno d'imposta 2000, invece, i maggiori ricavi determinati ai fini dell'adeguamento, non venivano indicati all'interno dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, ma dovevano essere evidenziati esclusivamente nel Modello Unico 2001, nei campi interni dei righe RF9 (UNICO 2001/PF) o RF10 (UNICO 2001/SP, UNICO 2001/SC e UNICO 2001/Enti non commerciali) del quadro RF, e del rigo RG4 (UNICO 2001/PF e UNICO 2001/SP) o RG5 (UNICO 2001/Enti non commerciali) del quadro RG, a seconda che le imprese interessate si trovassero, rispettivamente, in regime di contabilità ordinaria, ovvero in regime di contabilità semplificata.

1.4.5. L'introduzione del correttivo congiunturale nello studio di settore SD13U (in vigore dal periodo d'imposta 1999)

Lo studio di settore SD13U, in vigore dal periodo d'imposta 1999, interessa l'attività economica del "Finissaggio dei tessili", codice attività 17.30.0, e costituisce anch'esso una parte essenziale del ciclo produttivo tessile.

Nella seduta del 16 febbraio 2005, la Commissione degli Esperti, su richiesta delle Associazioni professionali di categoria, ha chiesto di introdurre, nell'attuale versione dello studio SD13U, il correttivo congiunturale utilizzato per gli studi di settore della T.A.C.

A seguito di tale richiesta, con effetto dal periodo d'imposta 2004, allo studio SD13U è stato introdotto il

medesimo correttivo congiunturale illustrato per gli studi di settore della T.A.C., che incide sulla funzione di ricavo.

Si ricorda infine che nello studio SD13U, tra le variabili di *stock* che sono entrate nel correttivo, oltreché il valore dei beni strumentali e le superfici di produzione, vengono utilizzate anche quelle relative al numero dei collaboratori familiari, ai soci e associati con occupazione prevalente nella società.

1.4.6. Introduzione per il settore della "T.A.C." di un Quadro Z - Dati complementari. Monitoraggio della congiuntura economica (anno 2004)

A causa della concorrenza sempre più forte dei paesi in via di sviluppo e di quella proveniente dalle aziende irregolari, si sta verificando una continua e generalizzata diminuzione dei compensi di lavorazione per le attività economiche della T.A.C. Questa circostanza determina - in particolare per alcune fasi della filiera produttiva della maglieria - una difficoltà a raggiungere valori di ricavi adeguati agli studi di settore.

D'altra parte l'intero comparto economico della T.A.C. risulta fortemente caratterizzato da una forte variabilità delle tariffe applicate per le lavorazioni svolte in particolare dalle imprese che svolgono l'attività per conto terzi. Conseguentemente, tale volatilità assume spesso, in particolare per i contoterzisti, effetti pesanti, poiché li costringe ad accettare commesse di lavorazione a prezzi sempre più bassi.

In fase di verifica dei prototipi dei nuovi studi, le Associazioni di categoria hanno evidenziato che non sempre tali modelli sono in grado di dare risposte adeguate rispetto all'andamento tariffario dei compensi di lavorazione (o "tariffe").

Già con la circolare n. 121/E dell'8 giugno 2000 (**in "Finanza & Fisco" n. 24/2000, pag. 3172**), era stata richiamata l'attenzione degli Uffici locali, nello svolgimento dell'attività di accertamento, per l'intero settore manifatturiero, sulla necessità di confrontare le quantità e i prezzi praticati nei diversi periodi d'imposta, tenendo anche conto del rapporto dei prezzi rispetto al volume/quantità delle merci vendute.

Per venire incontro alle crescenti difficoltà del settore in esame, è stato introdotto da quest'anno, sui modelli da utilizzare per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, UNICO 2005, relativo al periodo d'imposta 2004, un apposito quadro Z, la cui compilazione, relativamente agli studi interessati dalla c.d. crisi del settore T.A.C., è facoltativa. Nel citato quadro vengono richieste informazioni utili all'Am-

ministrazione finanziaria per effettuare un monitoraggio sull'andamento della congiuntura economica relativa alle attività interessate dagli studi di settore della T.A.C. per il periodo d'imposta 2004, e, successivamente, per il periodo d'imposta 2005.

Tali informazioni potranno essere utilizzate, al termine del periodo di monitoraggio, per la successiva elaborazione della versione definitiva degli studi di settore.

In particolare, nel quadro viene chiesto di indicare:

➤ il numero delle giornate retribuite e non "effettivamente lavorate" per effetto di provvedimenti di sospensione dell'attività lavorativa, come, ad esempio, il ricorso alla cassa integrazione guadagni (CIG o CIGS) o ad altri istituti assimilati. Non dovranno essere computati i periodi di normale sospensione e/o interruzione dell'attività lavorativa, come, ad esempio, quelli dovuti per causa di malattia, infortunio professionale, maternità, ecc.

Occorre precisare altresì che il numero da indicare dovrà essere già stato computato nel numero complessivo delle giornate retribuite al personale dipendente indicato nel quadro A;

➤ sono stati inoltre previsti 4 righe, per le imprese operanti in conto proprio e in conto terzi dove dovranno essere indicati gli incrementi o i decrementi percentuali medi dei prezzi pagati o praticati dalle imprese nell'arco di due bienni, 2003 rispetto al 2002, e 2004 rispetto al 2003.

1.4.7. Modalità di accertamento per gli studi di settore della T.A.C.

Applicazione monitorata Studi di settore TD06U, TD07A, TD07B, TD08U e TD10B

Come precedentemente accennato, per gli studi di settore della T.A.C., approvati con Decreto Ministeriale 24 marzo 2005, sono state stabilite particolari modalità di accertamento.

In particolare, in considerazione del grave stato di crisi economica, sopra ampiamente illustrato, in cui versano le predette attività economiche, gli studi di settore della T.A.C. sono stati definiti "monitorati".

La fase di monitoraggio è limitata ai soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 e 31 dicembre 2005. Gli studi "monitorati" hanno le seguenti caratteristiche:

1. per i soli periodi d'imposta 2004 e 2005, potranno essere utilizzati esclusivamente per selezionare le posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie;

2. durante questo periodo l'Agenzia delle Entrate procederà infatti a monitorare l'andamento economico delle

attività rientranti negli studi, e potrà avvalersi anche del contributo della Commissione degli Esperti;

3. gli studi di settore monitorati verranno approvati con carattere definitivo sulla base dei risultati del monitoraggio effettuato, utilizzando i dati comunicati con i modelli per l'applicazione degli studi di settore, relativi ai periodi d'imposta 2004 e 2005, e le informazioni derivanti dall'attività di controllo e approfondimento effettuata dall'Amministrazione finanziaria;

4. inoltre, nel caso in cui i contribuenti che, per i citati periodi d'imposta, dichiareranno ricavi di ammontare non inferiore a quello risultante dall'applicazione dei predetti studi di settore, non saranno assoggettabili ad accertamento ai sensi dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sulla base dei maggiori ricavi determinati a seguito dell'applicazione degli studi che saranno oggetto di definitiva approvazione, entro il 31 marzo 2007, al termine della fase di monitoraggio;

5. al termine di detta fase, gli studi definitivi potranno essere utilizzati, ai fini dell'accertamento, anche con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 e 31 dicembre 2005, per i soggetti che non si saranno adeguati agli studi di settore oggetto di monitoraggio;

In ultimo, si ricorda che la fase di monitoraggio, ai sensi dell'articolo 2 del decreto del 24 marzo 2005, potrà essere conclusa anticipatamente, ai fini della definitiva approvazione, entro il 31 marzo 2006, nel caso in cui gli elementi raccolti con le citate modalità consentano una esaustiva valutazione degli studi in argomento.

1.5. Studio di settore TD01U - Produzione di gelati e di pasticceria fresca

Le attività interessate dallo studio TD01U sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- 15.52.0 - Produzione di gelati;
- 15.81.2 - Produzione di pasticceria fresca;
- 15.82.0 - Produzione di fette biscottate, biscotti, prodotti di pasticceria conservati;
- 15.84.0 - Produzione di cacao in polvere, cioccolato, caramelle e confetterie;
- 52.24.2 - Commercio al dettaglio di pasticceria, dolci, confetteria.

Lo studio di settore TD01U, approvato con decreto ministeriale del 17 marzo 2005, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, costituisce l'evoluzione degli studi SD01A, relativo alle attività 15.52.0 "Produzione di gelati", 15.82.0 Produzione di fette biscottate, biscotti, prodotti di pasticceria conservati", 15.84.0 "Produzione di cacao in polvere, cioccolato, caramelle e confetterie", e SD01B, relativo alle attività 15.81.2 "Produzione di

pasticcERIA fresca”. Nello studio TD01U è confluita anche l'attività 52.24.2, “Commercio al dettaglio di pasticceria, dolci, confetteria”, già precedentemente inserita nello studio di settore del commercio SM14U, approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002, ed in vigore dal periodo d'imposta 2001.

Gli studi di settore SD01A e SD01B erano stati approvati per la prima volta con decreto ministeriale 30 marzo 1999, con validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998.

Le nuove e più dettagliate informazioni che sono alla base dell'evoluzione dello studio in esame, hanno consentito di realizzare un'analisi più completa delle caratteristiche tipologiche e strutturali delle imprese che operano nel settore merceologico.

1.6. Studio di settore TD02U - Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili

L'attività interessata dallo studio TD02U è quella relativa al codice attività **15.85.0**. - “Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili”.

Lo studio di settore TD02U, sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SD02U, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 7 nuovi *cluster*, in luogo dei 5 che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di distinguere le imprese non più solo in base alla dimensione, alla tipologia di prodotto ed alla tipologia della clientela, ma anche in funzione della tipologia di attività (imprese che effettuano produzione con marchio proprio o produzione senza marchio da vendersi sfusa, o che esercitano una tipologia di attività mista).

1.7. Studio di settore TD04A - Estrazione di pietre ornamentali, ghiaia e sabbia

Le attività interessate dallo studio TD04A sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **14.11.1** - Estrazione di pietre ornamentali;
- **14.11.2** - Estrazione di pietre da costruzione;
- **14.12.1** - Estrazione di pietre da gesso e di anidrite;
- **14.12.2** - Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite;
- **14.13.0** - Estrazione di ardesia;
- **14.21.0** - Estrazione di ghiaia e sabbia;
- **14.22.0** - Estrazione di argilla e caolino;
- **14.50.1** - Estrazione di pomice e di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.).

Lo studio di settore TD04A, sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, gli studi SD04B/C/D, approvati, l'SD04B e D, con decreto ministeriale del 30 marzo 1999, ed l'SD04C, con decreto ministeriale 25 febbraio 2000.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di ampliare il numero dei nuovi gruppi omogenei, passando dai 9 precedenti che formavano la struttura dei vecchi studi, agli attuali 12 *cluster*. Ciò ha permesso, tra l'altro, di rappresentare più specificatamente la realtà delle imprese che svolgono l'attività in conto proprio e/o in conto terzi.

L'elaborazione del nuovo studio TD04A ha consentito inoltre un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive. Tale analisi viene ora infatti effettuata non più sulla base dei due indicatori relativi al “rendimento per addetto” e alla “resa del capitale”, presenti nei vecchi studi, ma utilizzando due nuovi indicatori: valore aggiunto per addetto e margine operativo lordo sulle vendite.

1.8. Studio di settore TD04B - Segagione e lavorazione delle pietre e del marmo

Le attività interessate dallo studio TD04B sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **26.70.1** - Segagione e lavorazione delle pietre e del marmo;
- **26.70.2** - Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini, lavori in mosaico;
- **26.70.3** - Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava.

Lo studio di settore TD04B, sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, gli studi di settore SD04A/E, approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999.

Anche in questo caso l'evoluzione dello studio in esame ha consentito di ampliare il numero dei nuovi gruppi omogenei, passando dai nove precedenti che formavano la struttura dei vecchi studi, agli attuali dodici *cluster*. È stato possibile rappresentare più specificatamente la realtà delle imprese che svolgono l'attività in conto proprio e/o in conto terzi.

L'elaborazione del nuovo studio TD04B ha consentito inoltre un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive. Tale analisi viene ora infatti effettuata non più sulla base dei tre indicatori relativi al “rendimento per addetto”, alla “giacenza media” e alla “rotazione del magazzino” presenti nei vecchi studi, ma utilizzando tre nuovi indicatori: valore aggiunto per addetto, indice di durata delle scorte e margine operativo lordo sulle vendite.

1.9. Studi di settore TD09A e TD09B - Fabbricazione di porte e finestre in legno, prodotti vari in legno, poltrone e divani, mobili per cucina, mobili in legno per arredo domestico

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

TD09A:

- **20.30.1** - Fabbricazione di porte e finestre in legno (escluse porte blindate);
- **20.30.2** - Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia;
- **20.51.1** - Fabbricazione di prodotti vari in legno (esclusi i mobili);
- **20.52.1** - Fabbricazione dei prodotti della lavorazione del sughero;
- **36.11.1** - Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni;
- **36.11.2** - Fabbricazione di poltrone e divani;
- **36.12.2** - Fabbricazione di mobili non metallici per uffici, negozi, ecc.;
- **36.13.0** - Fabbricazione di mobili per cucina;
- **36.14.1** - Fabbricazione di altri mobili in legno per arredo domestico;
- **36.14.2** - Fabbricazione di mobili in giunco, vimini ed altro materiale.

TD09B:

- **20.10.0** - Taglio, piallatura e trattamento del legno;
- **20.20.0** - Fabbricazione di fogli da impiallacciatura; compensato, pannelli stratificati, pannelli di truciolato ed altri pannelli di legno;
- **20.40.0** - Fabbricazione di imballaggi in legno.

Lo studio di settore TD09A costituisce l'evoluzione, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, degli studi SD09A, SD09B, SD09D e SD09E.

Gli studi SD09A e SD09B sono stati approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999, e l'SD09D ed E, con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000, con decorrenza, rispettivamente, dal periodo d'imposta 1998 e 1999.

Lo studio di settore TD09B costituisce l'evoluzione, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, dello studio SD09C, approvato con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000, entrato in vigore dal periodo d'imposta 1999.

I modelli organizzativi individuati nelle presenti versioni degli studi corrispondono a quarantuno gruppi omogenei di imprese (rispettivamente trentuno e dieci cluster per studio).

Tra i fattori utilizzati nell'analisi si segnalano le differenze rilevate in termini di tipologia di attività: ad

esempio, la produzione di mobili finiti rispetto alla produzione e/o alla lavorazione di componenti per mobili. L'analisi ha inoltre consentito di differenziare le imprese in base alle attività di servizi prestati (restauro, trasporto/montaggio di mobili e serramenti a domicilio). Al riguardo si segnala che, come già evidenziato nella circolare n. 121/E dell'8 giugno 2000, nella precedente versione degli studi SD09C, SD09D ed SD09E, per il solo periodo d'imposta 1999, l'informazione relativa alle attività di restauro e riparazione era contenuta nel Quadro Z. Essa era poi stata inserita nel Quadro D dei modelli relativi ai periodi d'imposta successivi. Attualmente lo stesso dato ha permesso di costruire il cluster 18 ("Laboratori specializzati nel restauro"), e il cluster 30 ("Imprese specializzate nel trasporto/montaggio").

Altre differenze che hanno pesato nell'individuazione dei cluster sono state quelle relative alla modalità organizzativa (imprese che svolgono l'attività in conto proprio, in conto terzi o in forma mista), o al fattore dimensionale.

Gli studi di settore TD09A e TD09B sono stati elaborati sulla base di un questionario unico per entrambi gli studi, che ha preso come anno di riferimento il periodo d'imposta 2002.

Si sottolinea, al riguardo, che nel 2002 il settore manifatturiero del "legno e mobile" non aveva ancora risentito di congiunture economiche particolarmente sfavorevoli. **Tuttavia, in sede di predisposizione dei prototipi, si è comunque ritenuto opportuno introdurre un correttivo di carattere "congiunturale", analogamente agli studi interessati dalla crisi del c.d. "T.A.C." anche per gli studi TD09A e TD09B.** Tale scelta è stata supportata dalla rilevazione di obiettive condizioni di crisi. In proposito occorre ricordare che il correttivo si applica allorquando si verifichi la contemporanea diminuzione dei consumi di energia e dei ricavi rispetto all'anno base (2002) preso a riferimento per la costruzione degli studi.

1.10. Studio di settore TD16U - Confezione su misura di vestiario

L'attività interessata è quella relativa al codice attività **18.22.2** - Confezione su misura di vestiario.

Lo studio di settore TD16U costituisce l'evoluzione, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, dello studio SD16U, approvato con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000, entrato in vigore dal periodo d'imposta 1999.

È stato possibile effettuare un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive dello studio in esame. Tale analisi viene ora infatti effettuata

non più sulla base dell'indicatore "rendimento per addetto" presente nel vecchio studio SD16U, ma utilizzando tre nuovi indici: valore aggiunto per addetto, indice di durata delle scorte e margine operativo lordo sulle vendite.

L'evoluzione del nuovo studio TD16U ha consentito di individuare dieci nuovi *cluster*, in luogo dei nove che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di distinguere le imprese in base anche alla dimensione della struttura, alla specializzazione produttiva, e alla tipologia della lavorazione.

1.11. Studio di settore TD18U - Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali, mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **26.21.0** - Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali;
- **26.30.0** - Fabbricazione di piastrelle in ceramica per pavimenti e rivestimenti;
- **26.40.0** - Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta.

Lo studio di settore TD18U costituisce l'evoluzione, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, dello studio SD18U, approvato con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000, entrato in vigore dal periodo d'imposta 1999.

È stato effettuato un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive dello studio in esame. Tale analisi viene ora infatti effettuata non più sulla base dell'indicatore "rendimento per addetto" presente nel vecchio studio SD18U, ma utilizzando tre nuovi indici: valore aggiunto per addetto, indice di durata delle scorte e margine operativo lordo sulle vendite.

L'evoluzione del nuovo studio TD18U ha consentito di individuare 13 nuovi *cluster*, in luogo dei sei che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di distinguere le imprese in base anche al fattore dimensionale, alla modalità organizzativa, al grado di integrazione del ciclo produttivo, alla tipologia di impasto nonché alla tipologia dei prodotti.

Nello svolgimento dell'attività accertatrice, gli Uffici locali dovranno tener conto che:

➤ potrebbero verificarsi risultati di incongruità o di incoerenza, in particolare per le imprese operanti in conto terzi. Anche in questo caso si richiama l'attenzione degli Uffici locali che dovranno tener conto di queste circostanze, valutando attentamente le variazioni

nelle tariffe applicate dai committenti e le variazioni nei prezzi praticati dai contoterzisti per le lavorazioni effettuate, le modalità di committenza (presenza di più di un committente o di uno solo) ed i volumi realizzati, anche con un raffronto temporale rispetto ai precedenti esercizi;

➤ potrebbero verificarsi, nel processo produttivo, un'incidenza degli "scarti" nell'ordine stimabile del 5-10% dell'intera produzione;

➤ il settore dei laterizi ricorre, generalmente, all'impiego nella produzione di combustibili liquidi o solidi, come il coke di petrolio, che non sono previsti dal modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore. Essi possono risultare più costosi di quelli indicati nel modello (gas metano ed energia elettrica). Occorre peraltro sottolineare che, nella funzione di ricavo vengono stimate, tra gli acquisti di servizi, o, in determinate ipotesi, nel costo per la produzione di servizi, tutte le fonti energetiche in termini di costo sostenuto.

Più in generale, gli Uffici locali terranno in considerazione tutti quegli elementi che possono adeguatamente rappresentare una possibile ed effettiva situazione di difficoltà delle imprese del settore, quali ad esempio, il minor utilizzo dei beni strumentali collegato, nella generalità dei casi, alla contrazione degli ordini, eventuali licenziamenti o il ricorso ad altri strumenti di mobilità del personale dipendente, le difficoltà incontrate nelle esportazioni.

1.12. Studio di settore TD19U - Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici - Fabbricazione e installazione di tende da sole con strutture metalliche

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **28.12.1** - Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici;
- **28.12.2** - Fabbricazione e installazione di tende da sole con strutture metalliche, tende alla veneziana e simili.

Lo studio di settore TD19U costituisce l'evoluzione, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, dello studio SD19U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001, ed entrato in vigore dal periodo d'imposta 2000.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di ampliare il numero dei nuovi gruppi omogenei, passando dai 7 precedenti che formavano la struttura dei vecchi studi, agli attuali 12 *cluster*.

1.13. Studi di settore TD20U e TD32U - Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture in genere e Lavori di meccanica generale

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

TD20U:

- **28.11.0** - Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture
- **28.21.0** - Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo
- **28.22.0** - Fabbricazione di radiatori e caldaie per riscaldamento centrale
- **28.30.0** - Fabbricazione di generatori di vapore, escluse le caldaie per riscaldamento centrale ad acqua calda
- **28.40.1** - Produzione di pezzi di acciaio fucinati
- **28.40.2** - Produzione di pezzi di metallo stampati
- **28.40.3** - Imbutitura e profilatura di lamiere di metallo; tranciatura e lavorazione a sbalzo
- **28.40.4** - Sinterizzazione dei metalli e loro leghe
- **28.51.0** - Trattamento e rivestimento dei metalli
- **28.61.0** - Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria
- **28.62.A** - Fabbricazione di utensileria a mano
- **28.63.0** - Fabbricazione di serrature e cerniere
- **28.71.0** - Fabbricazione di bidoni in acciaio e di contenitori analoghi
- **28.72.0** - Fabbricazione di imballaggi in metallo leggero
- **28.73.0** - Fabbricazione di prodotti fabbricati con fili metallici
- **28.74.1** - Fabbricazione di filettatura e bulloneria
- **28.74.2** - Fabbricazione di molle
- **28.74.3** - Fabbricazione di catene fucinate senza saldatura e stampe
- **28.75.1** - Fabbricazione di stoviglie, pentolame, vasellame, attrezzi da cucina e accessori casalinghi, articoli metallici per l'arredamento di stanze da bagno
- **28.75.2** - Fabbricazione di casseforti, forzieri, porte metalliche e blindate
- **28.75.3** - Fabbricazione di altri articoli metallici e minuteria metallica
- **28.75.4** - Fabbricazione di armi bianche
- **28.75.5** - Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione

TD32U:

- **28.52.0** - Lavori di meccanica generale
- **28.62.B** - Fabbricazione di parti intercambiabili per macchine utensili e operatrici

- **29.11.1** - Fabbricazione ed installazione di motori a combustione interna, compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione (esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili)
- **29.11.2** - Fabbricazione ed installazione di turbine idrauliche e termiche ed altre macchine che producono energia meccanica, compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione
- **29.12.0** - Fabbricazione di pompe, compressori e sistemi idraulici
- **29.13.0** - Fabbricazione di rubinetti e valvole
- **29.14.1** - Fabbricazione di organi di trasmissione
- **29.14.2** - Fabbricazione di cuscinetti a sfere
- **29.21.1** - Fabbricazione ed installazione di fornaci e bruciatori
- **29.21.2** - Riparazione e manutenzione di fornaci e bruciatori
- **29.22.1** - Fabbricazione di macchine ed apparecchi di sollevamento e movimentazione
- **29.22.2** - Riparazione e manutenzione di macchine ed apparecchi di sollevamento e movimentazione
- **29.23.1** - Fabbricazione ed installazione di attrezzature di uso non domestico, per la refrigerazione e la ventilazione
- **29.23.2** - Riparazione e manutenzione di attrezzature di uso non domestico, per la refrigerazione e la ventilazione
- **29.24.1** - Fabbricazione di materiale per saldatura non elettrica
- **29.24.2** - Fabbricazione di bilance e di macchine automatiche per la vendita e la distribuzione (compresi parti staccate ed accessori, installazione)
- **29.24.3** - Fabbricazione di macchine di impiego generale ed altro materiale meccanico n. c.a.
- **29.24.4** - Fabbricazione ed installazione di macchine ed apparecchi per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere (compresi parti ed accessori)
- **29.24.5** - Fabbricazione ed installazione di macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio (compresi parti ed accessori)
- **29.24.6** - Riparazione e manutenzione di macchine di impiego generale
- **29.31.1** - Fabbricazione di trattori agricoli
- **29.32.1** - Fabbricazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia
- **29.32.2** - Riparazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia
- **29.41.0** - Fabbricazione di macchine utensili elettriche portatili
- **29.42.0** - Fabbricazione di macchine utensili per la metallurgia (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)

- **29.43.0** - Fabbricazione di altre macchine utensili (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.51.0** - Fabbricazione di macchine per la metallurgia (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.52.0** - Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.53.0** - Fabbricazione di macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.54.1** - Fabbricazione ed installazione di macchine tessili, di macchine e di impianti per il trattamento ausiliario dei tessili, di macchine per cucire e per maglieria (compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione)
- **29.54.2** - Fabbricazione ed installazione di macchine ed apparecchi per l'industria delle pelli, del cuoio e delle calzature (compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione)
- **29.54.3** - Fabbricazione di apparecchiature e di macchine per lavanderie e stirerie (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.55.0** - Fabbricazione di macchine per l'industria della carta e del cartone (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.56.1** - Fabbricazione ed installazione di macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma e di altre macchine per impieghi speciali n.c.a. (compresi parti ed accessori, manutenzione e riparazione)
- **29.56.2** - Fabbricazione di macchine per la stampa e la legatoria (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.56.3** - Fabbricazione di stampi, portastampi, sagome, forme per macchine
- **29.56.4** - Fabbricazione di robot industriali per usi molteplici (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione)
- **29.60.0** - Fabbricazione di armi, sistemi d'arma e munizioni
- **29.71.0** - Fabbricazione di elettrodomestici
- **29.72.0** - Fabbricazione di apparecchi per uso domestico non elettrici

Gli studi di settore TD20U e TD32U costituiscono un'evoluzione degli studi SD20U e SD32U che si applicavano per la prima volta a decorrere dall'anno d'imposta 2000 ed approvati con decreto ministeriale del 20 marzo 2001.

L'evoluzione dello studio TD32U ha consentito di ampliare il numero dei nuovi gruppi omogenei, passando dai 36 precedenti che formavano la struttura del vecchio studio, agli attuali 52 *cluster*.

L'elaborazione dei nuovi studi TD20U e TD32U ha permesso di distinguere le imprese non più solo in base alla dimensione della struttura produttiva o alla modalità organizzativa della produzione, ma anche in funzione della tipologia dei prodotti ottenuti e del rapporto con il mercato di riferimento.

Inoltre è stato possibile effettuare anche un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive. Tale analisi viene ora infatti effettuata non più sulla base dei tre indicatori relativi all'"indice di durata delle scorte", al "rendimento per addetto" e al "rendimento del capitale" presenti nei vecchi studi SD20U e SD32U, ma utilizzando tre nuovi indici: valore aggiunto per addetto, indice di durata delle scorte e margine operativo lordo sulle vendite.

Il settore della meccanica è interessato da un aumento del costo delle materie prime e dell'energia, nonché dalla concorrenza sempre più forte dei paesi emergenti che incide negativamente sulla competitività delle imprese e sui livelli di profitto. Si segnala, inoltre, che oltre alla riduzione dei margini dovuti agli aumenti sopra accennati, alcuni settori della meccanica orientati nella produzione di macchinari per il comparto del T.A.C. incontrano notevoli difficoltà in relazione alla conclamata crisi del citato settore. In particolare, si segnala che:

1. nel codice di attività 28.61.0, "Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria", sono classificate, tra le altre, anche numerose imprese artigiane, con struttura tipicamente familiare, specializzate nella produzione di forbici e coltelli che esercitano l'attività, in gran parte, nel comune di Premana, in provincia di Lecco. Dalle analisi effettuate, relativamente alle annualità 2002 e 2003, è emerso che alcune di esse possono risultare non congrue in quanto si trovano ad affrontare un ciclo economico sfavorevole caratterizzato, tra gli altri fattori, dalla forte presenza dei paesi orientali sul mercato della produzione di forbici, che hanno la possibilità di impiegare mano d'opera a basso costo ed esercitare una forte concorrenza nel settore;

2. vi sono alcuni beni strumentali, quali ad esempio la filtropressa, che non danno un grande contributo alla produttività delle aziende: questi beni sono necessari per trattare i rifiuti di alcune lavorazioni al fine di renderli smaltibili, ma non permettono altresì di aumentare la produzione di forbici. Ne deriva che non sempre le imprese di Premana utilizzano i beni strumentali al massimo della loro capacità produttiva, per cui le aziende specializ-

zate in questo tipo di produzione detengono fisiologicamente un elevato numero di macchinari;

3. con la versione evoluta dello studio di settore TD20U, sono state peraltro colmate le lacune del precedente studio di settore SD20U che non prevedeva un apposito *cluster* di riferimento per le imprese specializzate nella produzione di forbici. È stato infatti elaborato, per quest'ultime aziende, il *cluster* 4 "Imprese specializzate nella produzione di forbici," la cui introduzione ha consentito di cogliere, in buona parte, le peculiarità delle imprese che svolgono la suddetta tipologia di attività;

4. l'evoluzione degli studi della meccanica ha previsto l'allargamento della base dei modelli organizzativi. Cio' ha infatti consentito di elaborare 2 appositi *cluster* che raggruppano proprio imprese specializzate nella meccanica leggera e pesante che rivolgono la loro attività nei confronti di aziende che operano nel settore tessile, e per le quali, dunque, risultano essere state colte le specifiche peculiarità legate, appunto, alla specifica tipologia di clientela cui si rivolgono. In particolare, per lo studio di settore TD20U è stato elaborato il *cluster* 22 "Imprese produttrici di minuteria metallica per il mercato del tessile abbigliamento". Queste aziende si rivolgono in particolare al mercato tessile-abbigliamento (79% dei ricavi); la clientela è formata da industria (58% dei ricavi) ed artigiani (29%) su un'area di mercato che si estende dall'ambito provinciale a quello internazionale.

Per lo studio di settore TD32U è stato elaborato il *cluster* 35 "Imprese integrate con attività focalizzate nella manutenzione e fabbricazione di macchinari e parti ad uso tessile, cuoio, pelle e similari".

Questo *cluster* raggruppa aziende operanti sia in conto proprio (30% dei ricavi), che in conto terzi (27%). Tali aziende si rivolgono prevalentemente al mercato tessile e abbigliamento (91% dei ricavi).

1.14. Studio di settore TD34U - Fabbricazione di protesi dentarie (compresa riparazione)

L'attività interessata dallo studio TD34U è quella relativa al codice attività **33.10.3** - Fabbricazione di protesi dentarie (compresa riparazione).

Lo studio di settore TD34U, sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SD34U, approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 8 nuovi *cluster*, ed ha permesso di distinguere le imprese non più solo in base all'aspetto dimensionale delle imprese, alla tipologia del prodotto ed alla tipologia della clientela, ma anche in funzione della tipologia dei servizi prestati.

L'elaborazione del nuovo studio TD34U ha consentito anche un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive. Tale analisi viene ora infatti effettuata non più sulla base dei tre indicatori relativi al "rendimento per addetto", "indice di durata delle scorte" e "rendimento del capitale", presenti nel vecchio studio SD34U, ma utilizzando i seguenti indici: valore aggiunto per addetto, indice di durata delle scorte e margine operativo lordo sulle vendite.

2. Attività professionali

2.1. Valutazioni di carattere generale

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 24 marzo 2005 (in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1575) sono stati approvati 10 studi di settore relativi ad attività professionali applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2004; di questi, uno solo, lo studio SK29U, è completamente nuovo, mentre gli altri 9 (TK01U, TK03U, TK04U, TK05U, TK08U, TK16U, TK18U, TK20U e TK21U), rappresentano l'evoluzione di altrettanti studi di settore in vigore già dal periodo d'imposta 2000. Per questi ultimi era prevista l'applicazione sperimentale, le cui peculiarità sono state illustrate nel "paragrafo 5" della circolare 54/E del 13 giugno 2001 (in "*Finanza & Fisco*" n. 24/2001, pag. 3262).

Si ricorda che l'applicazione sperimentale degli studi riguardanti le attività professionali fu prevista, in conformità al parere espresso dalla Commissione degli esperti in data 22 novembre 2000 e 8 febbraio 2001, anche per consentire la raccolta dei dati necessari alla revisione degli studi stessi al termine della fase sperimentale.

Le elaborazioni effettuate sulla base di tali dati, nonché sulle ulteriori informazioni contenute negli appositi questionari inviati ai contribuenti, hanno permesso la realizzazione delle evoluzioni degli studi citati in precedenza.

La portata delle innovazioni contenute nella metodologia utilizzata hanno portato alla scelta di applicare i nuovi studi per le attività professionali, sottoponendoli ad un periodo di monitoraggio.

2.2. Applicazione monitorata degli studi di settore

Con l'articolo 2 del decreto 24 marzo 2005, di approvazione di 10 studi di settore relativi a 13 attività professionali, **viene prevista, per il solo periodo d'imposta 2004, un'applicazione monitorata dagli studi medesimi.**

In particolare, il comma 1, del citato articolo 2 di-

sponde che i predetti studi di settore sono applicabili per il solo periodo d'imposta 2004 e che, analogamente a quanto previsto per gli studi in precedenza approvati con carattere di "sperimentalità", possono essere utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie.

Ne deriva che i risultati scaturenti dall'applicazione GE.RI.CO. 2005 non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento sulla base delle risultanze dei predetti studi di settore. Tale attività sarà fondata sull'utilizzo delle ordinarie metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati della applicazione degli studi di settore costituiranno uno strumento di ausilio.

Il comma 2 del medesimo articolo stabilisce, inoltre, che i contribuenti che, per il periodo d'imposta 2004, dichiarano compensi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi sperimentali ovvero vi si adeguano spontaneamente, non sono assoggettabili ad accertamento ai sensi dell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sulla base dei maggiori compensi o ricavi determinati a seguito della applicazione degli studi che, al termine della fase di monitoraggio, saranno oggetto di definitiva approvazione. Nel medesimo comma è inoltre fissato al 31 marzo 2006, il termine entro il quale dovranno essere approvati definitivamente gli studi sottoposti a monitoraggio.

Nel comma 3 del citato articolo 2 è infine disposto che, al fine di procedere all'applicazione definitiva degli studi in oggetto, dovrà essere effettuato il monitoraggio utilizzando i dati comunicati con i modelli per l'applicazione degli studi di settore, relativi al periodo d'imposta 2004, e le informazioni derivanti dall'attività di controllo effettuata dall'Amministrazione finanziaria, sentito il parere della Commissione degli esperti.

Fatta salva l'ipotesi prevista al comma 2 (vale a dire per i contribuenti che si adeguano alle risultanze dello studio "monitorato"), **i compensi derivanti dall'applicazione dello studio di settore approvato definitivamente, potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti in relazione ai periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione dello studio definitivo.** Resta pertanto confermata l'ipotesi prevista nel "paragrafo 5" della citata circolare 54/E del 13 giugno 2001, in base alla quale, nei confronti dei contribuenti che non risultano congrui a seguito dell'applicazione dello studio sperimentale, i compensi derivanti dalla applicazione dello studio di settore approvato definitivamente potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti in relazione a tutti i periodi d'imposta che si sono succeduti nel periodo sperimentale.

Vale la pena ricordare che, in conformità alle modalità applicative previste per gli studi sperimentali, nei confronti dei soggetti che esercitano le attività economiche comprese negli studi di settore monitorati, non si ap-

plicano i parametri di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549. L'applicazione c.d. "monitorata" viene riconosciuta anche agli studi di settore che si riferiscono ad attività che possono essere esercitate sia da professionisti che da imprese.

Si fa, infine, presente che, in analogia a quanto precisato per gli studi sperimentali nella circolare 58/E del 27 giugno 2002, le risultanze degli studi di settore sottoposti a monitoraggio possono essere fatte valere, in fase di contraddittorio e con le stesse modalità indicate nella circolare 25/E del 14 marzo 2001, per motivare e documentare idoneamente eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati e quello presunto in base ai parametri, nei casi in cui ricorrano ancora i termini per effettuare gli accertamenti in base a tale strumento.

2.3. *Inesistenza di cause di inapplicabilità*

Anche per le evoluzioni degli studi per le attività professionali, nonché per il nuovo studio SK29U, il relativo decreto di approvazione non prevede cause di inapplicabilità; ne consegue, pertanto, l'insussistenza dell'obbligo di provvedere alla distinta annotazione dei ricavi e degli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

2.4. *Principali novità degli studi dei professionisti*

Tra le principali novità che caratterizzano quasi tutti gli studi in oggetto, è possibile evidenziare:

- un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi da quelli, meno numerosi, caratterizzanti i precedenti studi. Ciò è avvenuto anche attraverso l'utilizzo di ulteriori informazioni, tra cui quelle relative alla tipologia di clientela, quali elementi rilevanti per la suddivisione in *cluster*;
- un'evoluzione delle distribuzioni ventiliiche, che sono state suddivise sulla base della forma giuridica e della localizzazione dell'attività. L'affinamento, così operato sulle distribuzioni ventiliiche permette di scegliere in modo più efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori, nonché di tener conto della concorrenza nel settore e, di conseguenza, del livello di tariffe applicate;
- un nuovo approccio relativo alle funzioni di compenso che sono state profondamente riviste.

Riguardo quest'ultimo punto, si segnala che, per migliorare la stima dei compensi, sono state introdotte alcune importanti novità nelle funzioni di regressione che riguardano:

- l'utilizzo delle tipologie di prestazioni effettuate;
- l'esclusione del valore dei beni strumentali;

- l'esclusione dell'età professionale.

Le funzioni di compenso che caratterizzavano i precedenti studi, infatti, erano state oggetto di critiche dagli Ordini Professionali soprattutto con riferimento all'eccessiva influenza del valore dei beni strumentali sulla stima dei compensi e ad un peso distorto dell'età professionale, non commisurato all'effettivo svolgimento dell'attività.

Per tali motivi, nelle funzioni di regressione sono state eliminate le variabili relative al "valore dei beni strumentali" e "all'età professionale del professionista", mentre è stato introdotto l'utilizzo del numero degli incarichi effettuati, ponderati per la tariffa media.

Infatti, un aspetto caratteristico e critico nella stima dei compensi è sempre stato quello relativo alla variabilità dei compensi nell'ambito di una stessa tipologia di prestazione, considerando anche che i compensi percepiti da un professionista possono a volte riferirsi ad acconti e/o saldi percepiti nell'arco temporale di svolgimento dell'intero incarico.

Per cogliere e gestire correttamente questo aspetto, nelle funzioni di compenso, per ogni specifica tipologia di incarico, le prestazioni effettuate sono ponderate sulla base del valore medio dichiarato.

Il numero delle prestazioni professionali effettuate e il relativo compenso medio dichiarato rappresentano infatti i migliori indicatori sintetici della variabilità dei compensi, derivante, nell'ambito di una stessa tipologia di incarico, da un insieme di fattori quali:

- il valore delle opere realizzate;
- il contesto territoriale in cui opera il professionista;
- l'esperienza professionale;
- l'impegno profuso dal professionista nello svolgimento dell'attività.

Tali novità non riguardano lo studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici, nel quale non è ipotizzabile l'uso della valorizzazione del numero degli incarichi effettuati, mentre risulta opportuno continuare ad utilizzare il valore dei beni strumentali, per l'importanza da essi assunti nell'esercizio dell'attività di un dentista, nonché l'età professionale, con la quale viene modulato l'avvio dell'attività di un giovane professionista, senza penalizzare i primi anni di avvio della professione.

Giova, inoltre, effettuare una ulteriore considerazione riguardo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo secondo il principio di cassa. In particolare, come riportato nel paragrafo 9.2 della circolare 54/E del 13 giugno 2001 (in *"Finanza & Fisco" n. 24/2001, pag. 3271*), tra le osservazioni formulate dai rappresentanti dei Consigli e degli Ordini professionali, vi era quella dell'applicazione del c.d. "principio di cassa". Ciò comporta che,

in determinate ipotesi, non esiste sempre esatta corrispondenza tra i compensi riscossi e l'effettiva produzione del professionista in quanto i compensi relativi all'attività svolta in un determinato periodo d'imposta sono spesso riscossi negli anni successivi.

Negli studi evoluti riguardanti le attività professionali (ad esclusione dello studio TK21U) le nuove modalità di determinazione dei compensi prevedono l'introduzione di un fattore di ponderazione per le tipologie di prestazioni effettuate ed una minore influenza dei costi nella determinazione dei compensi stessi. Ciò ha permesso di migliorare le stime effettuate anche in situazioni di sfasamento temporale tra i costi sostenuti dal professionista ed i relativi compensi. Pertanto, in tal modo si è inteso superare le criticità riscontrate nei precedenti studi di settore relativi ai professionisti.

Tuttavia, si fa presente che, nonostante tali interventi migliorativi, la Commissione degli esperti ha avanzato perplessità in ordine alla corretta applicazione degli studi relativi ai professionisti proponendo appunto, a seguito delle richieste degli ordini professionali, un periodo di verifica dello studio attuato mediante una fase di "monitoraggio" dello stesso.

2.5. I correttivi

I precedenti studi di settore relativi ai professionisti, ora sostituiti dalle evoluzioni approvate quest'anno, erano caratterizzati dalla presenza di alcuni correttivi che permettevano, attraverso la compilazione del quadro X del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, di rettificare il valore di alcune variabili contabili in considerazione:

- dell'eccessivo peso assunto dai fattori produttivi ed in particolare da taluni beni strumentali considerati al costo storico nella determinazione dei compensi;
- del minor apporto, in termini di compensi derivante dal personale dipendente addetto a mansioni di segreteria o amministrative;
- dell'utilizzo, per l'esercizio dell'attività, di "servizi di terzi" (quali, ad esempio, i cd. "service") e di "strutture polifunzionali".

Per il solo studio SK05U (dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, consulenti del lavoro) vi era poi un ulteriore correttivo che riduceva la stima dei compensi in ragione della percentuale di quelli percepiti a forfait.

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi, che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali e che sono ulteriormente specificate nella parte riguardante i singoli studi,

tali correttivi, ad eccezione di quello relativo all'utilizzo di strutture di terzi per l'esercizio dell'attività, non sono più previsti nei quadri X dei relativi modelli. Attraverso la compilazione del predetto quadro X, risulta applicabile, pertanto, il solo correttivo relativo alle spese e costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali, sulla base delle motivazioni già precisate nel paragrafo 9.4.3 della circolare 54/E del 13 giugno 2001 (esclusione dei costi relativi agli immobili ai fini della stima dei compensi).

Per quanto riguarda lo studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici, è stato, inoltre, mantenuto il correttivo riguardante il valore dei beni strumentali, poiché quest'ultima variabile, a differenza degli altri studi evoluti, è presente nella funzione di stima dei ricavi/compensi.

Si fa presente, infine, che la circolare n. 27/E del 18 giugno 2004 (in *“Finanza & Fisco” n. 25/2004, pag. 2120*), aveva precisato che le informazioni richieste per l'applicazione dei correttivi nel quadro X dei modelli di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, dovevano essere obbligatoriamente indicate. **Da quest'anno tale obbligo non esiste più e, pertanto, dette indicazioni tornano ad essere facoltative. I dati forniti attraverso la compilazione del quadro X saranno utilizzati solo nel caso in cui il contribuente che risulta “non congruo” alle risultanze degli studi, voglia fruire delle riduzioni previste dagli appositi correttivi (es. spese sostenute per servizi di terzi e strutture polifunzionali, ecc.).**

2.6. Studio di settore TK01U - Attività degli studi notarili

L'attività interessata è quella relativa al codice **74.11.2.** - “Attività degli studi notarili”.

Lo studio di settore TK01U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SK01U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2000.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK01U costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, con riferimento al periodo d'imposta 2002.

Per tale studio è stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2004, le cui peculiarità sono state precedentemente illustrate.

L'evoluzione dello studio in esame, anche tenendo conto delle caratteristiche pressoché omogenee dell'eser-

cizio della professione notarile, ha determinato l'eliminazione dei *clusters* e delle fasce di compenso.

È stato infatti osservato che la suddivisione degli esercenti la professione notarile in gruppi omogenei, poteva dare origine a rilevanti distorsioni. Poteva, ad esempio, verificarsi che la stima dei compensi fosse effettuata assegnando ad un professionista compensi diversi rispetto al medesimo atto per il solo fatto di appartenere ad un *cluster* diverso.

Inoltre, mediante la suddivisione delle tipologie di attività per fasce di compensi, poteva in concreto verificarsi che il numero di atti, relativi ad una determinata tipologia di prestazioni, facesse rientrare il professionista in un determinato intervallo che prevedeva l'applicazione di un coefficiente maggiore rispetto a quello precedente;

Al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dell'indicatore della resa oraria per addetto la distribuzione ventile è stata suddivisa anche sulla base della localizzazione territoriale dell'attività.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli studi di settore relativi alle attività professionali, approvati per il periodo d'imposta 2004, anche per lo studio TK01U si segnala che, per migliorare la stima dei compensi, sono state introdotte alcune importanti novità nelle funzioni di regressione che riguardano:

- un differente utilizzo delle tipologie di prestazioni effettuate, fondato sul valore medio (nel vecchio studio si utilizzavano le fasce di valore);
- l'esclusione del valore dei beni strumentali.

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali, non sono più previsti due dei tre correttivi che caratterizzavano il vecchio studio. Nello studio TK01U, risulta ora applicabile il solo correttivo relativo alle spese e costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali, sulla base delle motivazioni già precisate nel paragrafo 9.4.3 della circolare 54/E del 13 giugno 2001 (esclusione dei costi relativi agli immobili ai fini della stima dei compensi). Il predetto correttivo risulta applicabile, attraverso la compilazione del quadro X del modello TK01U.

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Nello studio SK01U detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività

da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

In relazione all'applicazione di tale studio, si evidenzia che la nuova metodologia utilizzata ha consentito, sulla base delle considerazioni fatte in precedenza, l'eliminazione delle anomalie segnalate nella circolare 54/E del 13 giugno 2001.

2.7. Studio di settore TK03U - Attività tecniche svolte da geometri

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **74.20.A** - "Attività tecniche svolte da geometri".

Lo studio di settore TK03U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nella *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SK03U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Per lo studio in oggetto è stata prevista l'applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta 2004, con le caratteristiche indicate nel decreto di approvazione degli studi delle attività professionali del 24 marzo 2005.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando le informazioni contenute nel modello SK03U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, completate con le ulteriori informazioni contenute nel questionario per l'evoluzione ESK03, anch'esso relativo al periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi da quelli caratterizzanti il precedente studio. Ciò è avvenuto anche attraverso l'utilizzo di ulteriori informazioni, tra cui quelle relative alla tipologia di clientela, come elementi rilevanti per la suddivisione in *cluster*.

Per quanto riguarda l'indicatore della coerenza, le distribuzioni ventiliiche sono state suddivise oltre che sulla base della forma giuridica, anche in base alla localizzazione dell'attività.

In coerenza con le novità che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attività professionali, anche per lo studio TK03U, al fine di migliorare la stima dei compensi, sono state introdotte le seguenti novità all'interno delle funzioni di regressione:

- l'eliminazione della variabile relativa al "valore dei beni strumentali";
- l'eliminazione della variabile relativa all'età professionale;

- l'utilizzo del numero degli incarichi ponderati per la tariffa media sulla base di quanto dichiarato dal professionista stesso.

Dalle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi "professionali", è conseguita l'eliminazione dei correttivi che caratterizzavano il vecchio studio e che erano presenti nel quadro X del modello.

Nel nuovo TK03U, infatti, mediante la compilazione del quadro X, risulta applicabile il solo correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali.

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

2.8. Studio di settore TK04U - Attività degli studi legali

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **74.11.1** - "Attività degli studi legali".

Lo studio di settore TK04U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nel *S.S.* alla *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005), sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SK04U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Per lo studio in oggetto è stata prevista l'applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta 2004, con le caratteristiche indicate nel decreto di approvazione degli studi delle attività professionali del 24 marzo 2005.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK04U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione ESK04, anch'esso relativo al periodo d'imposta 2002.

Le nuove informazioni richieste con il questionario, relativamente alla tipologia di attività e alle aree specialistiche, hanno consentito di individuare con maggiore precisione gli elementi che intervengono a contraddistinguere

le attività dei professionisti forensi che sono:

- l'area specialistica di riferimento;
- la tipologia della clientela;
- la dimensione e la struttura dello studio professionale.

L'analisi del settore ha portato ad un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di 18 gruppi omogenei, in luogo dei 15 caratterizzanti la precedente versione dello studio.

Al fine di valutare in maniera più efficace le soglie di coerenza dell'indicatore della resa oraria per addetto, la distribuzione ventilica, è stata suddivisa sulla base della localizzazione territoriale dell'attività.

Per quanto riguarda il nuovo approccio metodologico allo studio TK04U, si segnala che per migliorare la stima dei compensi, sono state introdotte nelle funzioni di regressione le seguenti novità:

- l'eliminazione della variabile relativa al valore dei beni strumentali;
- l'esclusione dell'età professionale;
- l'utilizzo del numero degli incarichi ponderati per la tariffa media sulla base di quanto dichiarato dal professionista stesso.

Relativamente all'ultimo punto, si evidenzia che costituisce una delle principali novità dello studio in oggetto l'utilizzo del numero delle prestazioni svolte, al fine di determinare i compensi presuntivamente conseguiti dal professionista.

Come viene, infatti, precisato nelle istruzioni del modello TK04U, anche attraverso esempi specifici delle varie casistiche possibili, il nuovo studio prende in considerazione solo le prestazioni, effettuate nell'anno o in anni precedenti, per le quali si sono percepiti compensi anche parziali, nel periodo d'imposta considerato.

Tale informazione, presente già nel questionario per l'evoluzione ESK04, ha permesso di utilizzare il numero delle prestazioni svolte, suddivise per tipologia di incarichi, ponderato sulla base del valore medio dichiarato dal professionista stesso.

Dalle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi "professionali", è conseguito che non sono più previsti i correttivi che caratterizzavano il vecchio studio e che venivano applicati con la compilazione del quadro X del modello.

Nello studio TK04U, infatti, risulta ora applicabile, mediante la compilazione del quadro X, il solo correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali.

Il correttivo legato alle spese sostenute dal professionista per il personale dipendente addetto a mansioni di segreteria e/o amministrative, invece, viene ora appli-

cato automaticamente dal software GE.RI.CO. con riferimento ad alcuni *cluster* specifici (come descritto nella nota tecnica e metodologica).

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

2.9. Studio di settore TK05U - Servizi forniti dai commercialisti e consulenti del lavoro

L'attività interessata è quella relativa ai codici:

- **74.12.A** - Servizi forniti dai dottori commercialisti;
- **74.12.B** - Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali;
- **74.14.2** - Consulenze del lavoro.

Lo studio di settore TK05U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della G.U. n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SK05U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2000.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK05U costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, con riferimento al periodo d'imposta 2002, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione dello studio ESK05 relativo al periodo d'imposta 2002.

Per tale studio è stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2004, le cui peculiarità sono state precedentemente illustrate.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 15 nuovi *cluster*, in luogo degli 11 che caratterizzavano il precedente studio, permettendo di rappresentare meglio le caratteristiche dei professionisti che operano nel settore.

Al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dell'indicatore della resa oraria per addetto la distribuzione ventilica è stata suddivisa anche sulla base della localizzazione territoriale dell'attività.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli

studi di settore relativi alle attività professionali, approvati per il periodo d'imposta 2004, anche per lo studio TK05U si segnala che, per migliorare la stima dei compensi, sono state introdotte alcune importanti novità nelle funzioni di regressione che riguardano:

- l'utilizzo del numero degli incarichi ponderati per la tariffa media sulla base di quanto dichiarato dal professionista stesso.

- l'esclusione del valore dei beni strumentali;
- l'esclusione dell'età professionale.

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali, non sono più previsti i correttivi che caratterizzavano il vecchio studio. Nello studio TK05U, risulta ora applicabile il correttivo relativo alle spese e costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali, mediante la compilazione del quadro X del modello TK05U, mentre il correttivo legato alle spese sostenute per il personale dipendente addetto a mansioni di segreteria o amministrative è ora applicato automaticamente dal software GE.RI.CO. con riferimento ad alcuni *cluster* specifici.

In particolare, è stato eliminato l'ulteriore correttivo che riduceva la stima dei compensi in ragione della percentuale di quelli percepiti a forfait in considerazione delle nuove modalità di determinazione di tali compensi. Nello studio TK05U, infatti, il software GE.RI.CO. consente di calcolare con maggiore precisione la parte di compensi legata alle prestazioni fornite con la modalità a "forfait". A tal fine, sono stati individuati, nei righe da D25 a D32 del quadro degli elementi specifici del modello TK05U, gruppi di prestazioni che il professionista generalmente fornisce in maniera congiunta alla propria clientela e per le quali pattuisce un compenso determinato forfaitariamente; le funzioni di regressione utilizzano i dati relativi al numero di clienti ai quali sono fornite dette prestazioni ponderati per il valore medio dichiarato, con le stesse modalità seguite per le altre tipologie di prestazioni effettuate.

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Nello studio SK05U detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

Sulla base delle considerazioni appena svolte, l'evoluzione metodologica dello studio di settore ha permesso di superare gran parte delle anomalie riscontrate nella precedente versione.

2.10. Studio di settore TK08U - Attività tecniche svolte da disegnatori

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **74.20.C** - "Attività tecniche svolte da disegnatori".

Lo studio di settore TK08U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nella *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005 — in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1575) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SK08U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Per lo studio in oggetto è stata prevista l'applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta 2004, con le caratteristiche indicate nel decreto di approvazione degli studi delle attività professionali del 24 marzo 2005. Lo studio TK08U è stato elaborato tenendo conto della possibilità che l'attività possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK08U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione ESK08, anch'esso relativo al periodo d'imposta 2002.

Le nuove informazioni richieste con il questionario per l'evoluzione, relativamente alla tipologia di attività e alle aree specialistiche, hanno consentito di individuare gruppi omogenei di disegnatori specializzati in ambiti specifici.

L'analisi del settore ha, infatti, portato all'individuazione di 15 gruppi omogenei, differenziati in funzione di tre elementi principali:

- l'area specialistica;
- la tipologia dell'attività;
- le dimensioni della struttura organizzativa.

Il peso dei compensi/ricavi derivanti dalle varie aree specialistiche conferisce ai soggetti, a differenza della versione precedente dello studio, maggiori specializzazioni in diversi settori (ad es. editoria e pubblicità, multimedia, urbanistica e arredo urbano, tessile/abbigliamento ecc.).

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare:

- un miglioramento dei modelli organizzativi, con

l'individuazione di gruppi omogenei diversi da quelli caratterizzanti il precedente studio. Ciò è avvenuto anche attraverso l'utilizzo di ulteriori informazioni, tra cui quelle relative alla tipologia di clientela, come elementi rilevanti per la suddivisione in *cluster*. Nella nuova versione dello studio sono stati individuati 15 gruppi omogenei, mentre nella precedente ne risultavano 9;

— un indicatore di coerenza specifico per i soggetti che svolgono l'attività sotto forma di impresa, denominato "valore aggiunto orario per addetto, che si aggiunge alla "resa oraria per addetto" previsto per i professionisti;

— l'utilizzo, per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, delle percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente. Le distribuzioni ventiliiche di tali indicatori, quindi, sono state suddivise non solo per forma giuridica, ma anche sulla base della presenza o meno di tali lavoratori.

Per quanto riguarda, poi, la stima dei compensi/ricavi, sono state introdotte nelle funzioni di regressione alcune importanti novità, che riguardano:

- l'utilizzo delle tipologie di prestazioni effettuate;
- l'esclusione del valore dei beni strumentali;
- l'utilizzo delle percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente.

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi/ricavi che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali, non sono più previsti alcuni correttivi che caratterizzavano il vecchio studio.

Nello studio TK08U, infatti, risultano ora applicabili, mediante la compilazione del quadro X, il correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali e quello relativo agli apprendisti.

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

2.11. Studio di settore TK16U - Amministrazione e gestione di beni immobili per conto terzi

L'attività interessata è quella relativa al codice di at-

tività **70.32.0** - "Amministrazione e gestione di beni immobili per conto terzi".

Lo studio di settore TK16U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nella *G.U.* n.74 del 31 marzo 2005 — in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1575) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SK16U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003. Lo studio TK16U è stato elaborato tenendo conto della possibilità che l'attività possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa.

Per lo studio in oggetto è stata prevista l'applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta 2004, con le caratteristiche indicate nel decreto di approvazione degli studi delle attività professionali del 24 marzo 2005.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK16U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione ESK16, anch'esso relativo al periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare l'individuazione di gruppi omogenei ulteriori e diversi da quelli caratterizzanti il precedente studio che ha determinato un miglioramento dei modelli organizzativi. L'analisi del settore ha portato, infatti, all'individuazione di 8 gruppi omogenei, a differenza della precedente versione dello studio in cui erano 4. La suddivisione dei contribuenti in gruppi omogenei è avvenuta principalmente sulla base di:

- tipologia dell'attività svolta;
- tipologia della clientela;
- dimensione e struttura dello studio professionale;
- servizi offerti nell'ambito del *Facility Management*.

Nel nuovo studio di settore TK16U, poi, è stato aggiunto un indicatore di coerenza specifico per i soggetti che svolgono l'attività sotto forma di impresa, denominato "valore aggiunto orario per addetto, che si aggiunge alla "resa oraria per addetto" previsto per i professionisti.

Al fine di valutare in maniera più efficace le soglie di coerenza degli indicatori, le distribuzioni ventiliiche sono state suddivise non solo sulla base della forma giuridica, ma tenendo conto anche della localizzazione territoriale dell'attività. Sono state utilizzate, altresì, le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente, sia per il calcolo degli indicatori di coerenza, sia all'interno delle funzioni di regressione per la stima dei compensi/ricavi.

In coerenza con le novità che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attività professionali, anche per lo studio TK16U, al fine di migliorare la stima

dei compensi/ricavi, sono state introdotte importanti novità nelle funzioni di regressione, tra cui l'utilizzo del numero degli incarichi effettuati, per i quali si sono percepiti compensi/ricavi nell'anno d'imposta considerato, ponderati per la tariffa media, limitatamente agli incarichi relativi alla gestione di unità immobiliari, dichiarata dal professionista stesso.

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali, non sono più previsti alcuni correttivi che caratterizzavano il vecchio studio.

Nello studio TK16U, infatti, risulta ora applicabile, mediante la compilazione del quadro X, il solo correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali.

Il correttivo legato alle spese sostenute dal professionista per il personale dipendente addetto a mansioni di segreteria e/o amministrative, invece, viene ora applicato automaticamente dal software GE.RI.CO. (per i soli compensi derivanti da lavoro autonomo) con riferimento ad alcuni *cluster* specifici (come descritto nella nota tecnica e metodologica).

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

2.12. Studio di settore TK18U - Studi di architettura

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **74.20.E** - "Studi di architettura".

Lo studio di settore TK18U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nella *G.U.* n.74 del 31 marzo 2005 — in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1575) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SK18U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Per lo studio in oggetto è stata prevista l'applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta 2004, con le caratteristiche indicate nel decreto di approvazione degli studi delle attività professionali del 24 marzo 2005.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle in-

formazioni contenute nel modello SK18U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione ESK18, anch'esso relativo al periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 12 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 22 attuali.

La suddivisione dei contribuenti in gruppi omogenei è avvenuta principalmente sulla base dei seguenti elementi:

- l'area specialistica di riferimento;
- la tipologia della clientela;
- la dimensione e struttura dello studio professionale;
- la tipologia dell'attività.

Relativamente a quest'ultimo punto si sottolinea che le nuove informazioni richieste nel questionario per l'evoluzione, riguardanti la tipologia della clientela hanno consentito di individuare gruppi omogenei di professionisti specializzati proprio a seconda della particolare tipologia di clientela.

Le distribuzioni ventiliiche dei professionisti interessati dal presente studio sono state suddivise oltre che sulla base della forma giuridica, anche in base alla localizzazione dell'attività.

Per quanto riguarda, poi, le funzioni di regressione finalizzate alla stima dei compensi, sono state introdotte le seguenti novità:

- l'eliminazione della variabile relativa al "valore dei beni strumentali";
- l'eliminazione della variabile relativa all'età professionale;
- l'utilizzo del numero degli incarichi ponderati per la tariffa media sulla base di quanto dichiarato dal professionista stesso.

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali, non sono più previsti alcuni correttivi che caratterizzavano il vecchio studio.

Nello studio TK18U, infatti, dei vecchi correttivi previsti, risulta ora applicabile, mediante la compilazione del quadro X, il solo correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali.

Il correttivo legato alle spese sostenute dal professionista per il personale dipendente addetto a mansioni di segreteria e/o amministrative, invece, viene ora applicato automaticamente dal software GE.RI.CO. 2005 con

riferimento ad alcuni *cluster* specifici (come descritto nella nota tecnica e metodologica).

Nell'ambito dell'attività degli studi di architettura è frequente la partecipazione a concorsi e/o a bandi di gara indetti, dalla Pubblica Amministrazione, per l'affidamento di incarichi, che, nel frequente caso di non aggiudicazione, non portano alcun ricavo.

Nel partecipare a tali concorsi e/o bandi di gare si impiegano costi direttamente imputabili all'attività che incideranno sulla stima dei compensi, mentre in realtà non hanno, nella maggior parte dei casi, determinato alcun compenso.

In considerazione di tali situazioni, si è ritenuto opportuno introdurre, nell'ambito del modello di stima dei compensi, un apposito correttivo per tenere conto delle spese sostenute dal professionista a fronte di concorsi persi e/o bandi di gara non assegnati.

Per l'applicazione del correttivo in esame, vengono richiesti nel quadro X del modello TK18U, i "costi sostenuti per la partecipazione a concorsi/bandi di gara non vinti/assegnati". Tale importo verrà sottratto dalle voci "compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica" e "altre spese", in misura proporzionale rispetto al valore assunto dalle suddette variabili.

Si fa presente, infine, che nel quadro Z, relativo ai dati complementari, si è ritenuto opportuno chiedere ulteriori informazioni relative ai soli "concorsi", per poi poterli distinguere dai "bandi gara", nel caso in cui le due tipologie presentassero caratteristiche, in termini di costi/compensi, notevolmente diverse. Tali dati, infatti, sono già presenti nel quadro degli elementi specifici, ma riguardano congiuntamente sia i concorsi che i bandi di gara a cui il professionista partecipa nel corso dell'anno.

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

2.13. Studio di settore TK20U - Attività professionale svolta da psicologi

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **85.14.3** - "Attività professionale svolta da psicologi".

Lo studio di settore TK20U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nella *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005 — in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1575) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SK20U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Per lo studio in oggetto è stata prevista l'applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta 2004, con le caratteristiche indicate nel decreto di approvazione degli studi delle attività professionali del 24 marzo 2005.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK20U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione ESK20, anch'esso relativo al periodo d'imposta 2002.

Lo studio in esame ha permesso di delineare 12 differenti modelli organizzativi per il settore professionale degli psicologi facendo riferimento ai seguenti elementi distintivi:

- la specializzazione professionale;
- la tipologia di clientela;
- la presenza di strutture dedicate all'attività;
- la modalità di svolgimento dell'attività.

Al fine di valutare in maniera più efficace le soglie di coerenza dell'indicatore della resa oraria per addetto, la distribuzione ventile, è stata suddivisa sulla base della localizzazione territoriale dell'attività.

Di rilevante importanza, altresì, è risultato l'utilizzo di ulteriori informazioni, quali la tipologia di clientela relativa ad "Associazioni e cooperative sociali" e la tipologia di attività relativa a "Psicologia preventiva e di comunità" come elementi rilevanti per la suddivisione in *cluster*. Sono stati individuati, infatti, 12 gruppi omogenei a fronte degli 8 caratterizzanti la precedente versione dello studio.

Nel nuovo studio di settore, inoltre, il principale fattore di distinzione emerso è quello della specializzazione professionale che ha permesso, in primo luogo, di individuare gli psicologi psicoterapeuti e, in secondo luogo, di cogliere differenti comparti specialistici di attività.

La modalità di svolgimento dell'attività ha permesso, poi, di individuare un gruppo di soggetti che opera in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale e che lavora, pertanto, in maniera quasi esclusiva con strutture sanitarie pubbliche.

Per quanto riguarda la stima dei compensi, le variabili di regressione sono state considerate al netto della quota relativa ai compensi derivanti da attività in con-

venzione con il S.S.N. e sono state introdotte le seguenti novità:

- l'eliminazione della variabile relativa al "valore dei beni strumentali";
- l'eliminazione della variabile relativa all'età professionale;
- l'utilizzo del numero degli incarichi ponderati per la tariffa media degli stessi.

Dalle nuove modalità di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi "professionali", è conseguito che non sono più previsti i correttivi che caratterizzavano il vecchio studio e che venivano applicati con la compilazione del quadro X del modello.

Nello studio TK20U, infatti, risulta ora applicabile, mediante la compilazione del quadro X, il solo correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali.

Si segnala, infine, che nel calcolo dell'indicatore della resa oraria per addetto, ai fini dell'attribuzione di un fattore correttivo in funzione del minor tempo dedicato dal professionista all'attività, è stato aumentato il valore massimo delle ore settimanali lavorate e delle settimane lavorate nell'anno. Detti valori, pari a 40 ore e 45 settimane, sono stati spesso criticati in quanto, per la specifica attività, essi non corrispondevano al reale tempo medio dedicato all'attività da parte di un professionista che la svolge a tempo pieno per l'intero anno. Tali valori, sulla base delle nuove elaborazioni effettuate, sono stati elevati, rispettivamente, a 50 ore e 48 settimane.

2.14. Studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici

L'attività interessata è quella relativa al codice **85.13.0** - "Servizi degli studi odontoiatrici".

Lo studio di settore TK21U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005 — in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1575) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SK21U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2000.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SK21U costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, con riferimento al periodo d'imposta 2002, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione dello studio ESK21 relativo al periodo d'imposta 2002.

Lo studio TK21U è stato elaborato tenendo conto

della possibilità che l'attività possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tali attività in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello TK21U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

Per tale studio è stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2004, le cui peculiarità sono state precedentemente illustrate.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 14 nuovi *cluster*, in luogo dei 6 che caratterizzavano il precedente studio, permettendo di rappresentare meglio le caratteristiche dei professionisti che operano nel settore e tenendo conto delle diverse specializzazioni nel settore odontoiatrico.

Al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dell'indicatore della resa oraria per addetto la distribuzione ventile è stata suddivisa anche sulla base della localizzazione territoriale dell'attività.

Nello studio di settore TK21U, quanto riguarda le funzioni di regressione, non sono state introdotte le medesime novità che caratterizzano gli altri studi di settore approvati quest'anno per le attività professionali.

Per lo studio in oggetto, infatti, non è ipotizzabile l'uso della valorizzazione del numero degli incarichi effettuati, mentre risulta opportuno continuare ad utilizzare il valore dei beni strumentali, per l'importanza da essi assunti nell'esercizio dell'attività di un dentista, nonché l'età professionale, con la quale viene modulato l'avvio dell'attività di un giovane professionista, senza penalizzare i primi anni di avvio della professione.

Tuttavia anche per lo studio di settore TK21U sono state introdotte alcune importanti novità ai fini della stima dei ricavi o compensi. In particolare:

- l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale per le prestazioni rese in favore degli assistiti, la cui percentuale in rapporto ai compensi complessivi percepiti nell'anno è indicata nel rigo D21 del quadro degli elementi specifici del modello TK21U, è utilizzato dal software GE.RI.CO. per escludere la predetta quota di compensi dalla stima effettuata. In tal modo, è possibile effettuare la predetta stima esclusivamente sulla quota dei ricavi o compensi che il professionista percepisce a fronte delle prestazioni diverse da quella in convenzione con il SSN. Ai fini del risultato di congruità, l'applicazione GE.RI.CO. calcolerà i ricavi o compensi attribuibili al contribuente sommando i ricavi o compensi stimati relativi alle prestazioni diverse da quella in convenzione con il SSN e i ricavi o compensi relativi alla percentuale indicata nel rigo D21

del quadro degli elementi specifici del modello TK21U;

- i costi relativi alle spese per materiale di disinfezione, sterilizzazione e materiale monouso sono interamente abbattuti e, pertanto, non concorrono alla stima effettuata dallo studio di settore. Per le spese in questione, infatti, è stato correttamente rilevato che esse non rappresentano un elemento in grado contribuire direttamente alla produzione di ricavi o compensi, mentre permettono di ottenere alti livelli di qualità e di tutela della salute pubblica;

- con riferimento alle funzioni di regressione utilizzate per la stima dei ricavi dei soggetti che conseguono reddito d'impresa, inoltre, sono state utilizzate le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente, in coerenza con le modalità di calcolo che contraddistinguono i nuovi studi relativi all'esercizio delle attività d'impresa.

In proposito, si fa presente che le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente, sono state utilizzate anche ai fini del calcolo dell'indicatore di coerenza "valore aggiunto orario per addetto". Il predetto indicatore è, infatti, utilizzato nei confronti dei soggetti che conseguono reddito d'impresa, al posto dell'indicatore "resa oraria per addetto" tradizionalmente usato per i professionisti.

Vi è da segnalare, infine, che rispetto ai tradizionali correttivi previsti negli anni precedenti per lo studio SK21U, il nuovo studio TK21U mantiene la previsione del correttivo legato ai beni strumentali e di quello relativo alle spese e costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali. L'applicazione di questi ultimi avviene attraverso la compilazione del quadro X del modello TK21U e si fondano sulle motivazioni già espresse nel paragrafo 9.4.3 della circolare 54/E del 13 giugno 2001.

2.15. Studio di settore SK29U - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici di attività:

- **73.10.F** - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia;
- **74.20.4** - Attività di sviluppo geologico e di prospezione geognostica e mineraria.

Lo studio di settore SK29U è uno studio di prima applicazione ed è stato elaborato con le stesse modalità con cui sono stati "evoluiti" gli studi delle attività professionali quest'anno approvati (contrassegnati con la sigla TK).

Per questo motivo, non è stato approvato con il ca-

rattere della sperimentality, come era avvenuto per gli studi professionali di prima applicazione, **ma con la modalità "monitorata"**, con le caratteristiche illustrate.

Al fine di conoscere le informazioni relative all'attività professionale in oggetto si è progettato ed inviato ai contribuenti interessati il questionario SK29.

La suddivisione dei contribuenti è avvenuta principalmente sulla base dei seguenti elementi:

- l'area specialistica di riferimento;
- la tipologia della clientela;
- la dimensione e la struttura dello studio professionale;
- la tipologia dell'attività.

Dopo gli incontri con i rappresentanti di categoria, si è rilevata opportunità, al fine di evitare ambiguità interpretative, di modificare la denominazione del *cluster* n. 1 "Geologi specializzati in indagini geognostiche" in "Geologi specializzati nella direzione di indagini geognostiche".

È emerso, poi, che nelle ipotesi di incarichi da parte di Enti Pubblici, al geologo possano essere richieste sia prestazioni prettamente professionali, sia indagini e prove prettamente tecniche. Il geologo in questi casi affida dette indagini ad una impresa e/o ad un laboratorio di analisi che addebitano l'importo del lavoro al geologo stesso il quale, a sua volta, lo riaddebita, senza alcun ricarico, al committente.

Considerato che questa tipologia di spese, non direttamente inerente la produzione del reddito professionale, potrebbe incidere ingiustificatamente sulla funzione dei compensi, si è ritenuto opportuno inserire, nel modello SK29U, nel quadro Z, "Dati complementari", l'informazione relativa alle "spese per indagini geognostiche e di laboratorio sostenute in nome proprio e per conto del cliente".

Tale informazione permetterà di determinare in modo più corretto la congruità dei compensi dei singoli contribuenti e, nello stesso tempo, di apportare eventuali correttivi nelle future evoluzioni dello studio stesso.

Per garantire una maggiore rappresentatività dello studio alle attività considerate, è stata prevista:

- l'integrazione di alcune informazioni richieste nel "quadro D - Elementi specifici dell'attività" del modello, come ad esempio, all'interno della "Tipologia dell'attività" la variabile di cui al rigo D11 (Stime di georisorse ed idrogeologia), nelle "Aree specialistiche", il rigo D24 (Geologia applicata all'ambiente);

- l'inserimento nel "quadro Z - Dati complementari" di un'apposita informazione aggiuntiva riguardante la fase particolare del lavoro che è rappresentata dai collaudi, di cui si chiede il numero e la percentuale dei compensi percepiti;

- l'eliminazione di alcune informazioni precedentemente richieste nel "quadro D - Elementi specifici dell'attività", del modello studi di settore, come, per esempio, quelle relative all'area di svolgimento dell'attività o al valore dei beni strumentali.

3. Attività dei servizi

3.1. Valutazioni di carattere generale

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 17 marzo 2005 (in "*Finanza & Fisco*" n. 19/2005, pag. 1571) sono stati approvati 13 studi di settore relativi ad attività dei servizi applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2004; di questi, uno solo, lo studio SG96U, è completamente nuovo, mentre gli altri dodici (TG31U, TG34U, TG36U, TG37U, TG39U, TG50U, TG66U, TG67U, TG70U, TG72A, TG74U e TG75U), rappresentano l'evoluzione di 21 studi di settore già in vigore nei periodi d'imposta precedenti.

Le elaborazioni effettuate sulla base dei dati contenuti nei modelli di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché sulle ulteriori informazioni contenute negli appositi questionari inviati ai contribuenti, hanno permesso la realizzazione delle evoluzioni degli studi citati in precedenza.

Nel settore dei servizi, l'obiettivo riguardante la semplificazione degli adempimenti è stato perseguito attraverso:

- l'applicabilità di tutti i 13 studi approvati ai soggetti che esercitano la propria attività mediante l'utilizzo di più unità di produzione;
- l'accorpamento di 21 studi di settore nelle citate 12 evoluzioni, riconducendo, in alcuni casi, nell'ambito di applicazione di un unico studio più attività che in precedenza erano soggette a studi diversi;
- l'applicabilità di due studi (TG36U e TG37U) ad attività complementari a quelle oggetto dello studio.

L'introduzione di tali innovazioni permette di semplificare l'applicazione degli studi di settore nei confronti dei soggetti che esercitano la propria attività mediante l'utilizzo di più unità di produzione o che svolgono più attività.

Nei confronti di questi soggetti, infatti, non sussistono gli obblighi relativi all'annotazione separata dei ricavi e degli altri componenti rilevanti ai fini degli studi di settore e non si applicano i criteri approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 25 marzo 2002.

In particolare, per ciò che riguarda gli studi TG36U e TG37U, va evidenziato che questi risultano applicabili anche nel caso in cui il contribuente eserciti, unitamente

all'attività oggetto dello studio, una o più attività che abbiano caratteristiche simili a quella esercitata in via prevalente. Tali attività, definite complementari, sono elencate nella parte della circolare relativa agli specifici studi di settore.

3.2. Principali novità degli studi dei servizi

Tra le principali novità che caratterizzano quasi tutti gli studi in oggetto, è possibile evidenziare:

- un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi da quelli, meno numerosi, caratterizzanti i precedenti studi. Ciò è avvenuto anche attraverso l'utilizzo di ulteriori informazioni quali elementi rilevanti per la suddivisione in *cluster*;
- un'evoluzione delle distribuzioni ventiliiche, che sono state suddivise anche sulla base del personale dipendente (ad eccezione dello studio SG72A) e, in alcuni studi, della localizzazione dell'attività. L'affinamento, così operato sulle distribuzioni ventiliiche permette di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori;
- l'utilizzo, per alcuni studi, delle tariffe o prezzi applicati nell'ambito delle funzioni di stima dei ricavi.

3.3. L'utilizzo delle tariffe o prezzi nell'ambito delle attività dei servizi

Nell'ambito degli studi di settore TG34U (Servizi saloni barbieri e parrucchieri), TG36U (Servizi di ristorazione), TG37U (Bar e caffè, gelaterie), e TG67U (Lavanderie, servizi delle lavanderie a secco, tintorie), sono state utilizzate, per la stima dei ricavi, le tariffe e i prezzi applicati, rilevati con i questionari predisposti per l'evoluzione degli studi.

Tale innovazione permette di cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all'ubicazione dell'esercizio. Infatti, il livello delle tariffe applicate dal singolo barbiere/parrucchiere, il livello dei prezzi delle portate principali per i ristoranti, il livello del prezzo del caffè al bancone per i bar, nonché il livello delle tariffe applicate dalla singola lavanderia per i principali servizi, raffrontati con i valori di riferimento individuati per il relativo settore, hanno permesso di individuare dei correttivi da applicare ai coefficienti delle variabili "Costo del venduto", "Costo per la produzione di servizi", "Spese per acquisti di servizi".

3.4. Studio di settore SG96U - Altre attività di manutenzione e di soccorso stradale

L'attività interessata dallo studio di settore SG96U è

quella relativa al codice attività **50.20.5** - Altre attività di manutenzione e di soccorso stradale.

Lo studio di settore SG96U, approvato con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *Gazzetta Ufficiale* n. 74 del 31 marzo 2005, è stato elaborato analizzando le informazioni acquisite tramite il questionario SG96, inviato ai contribuenti interessati nel 2003 e relativo all'anno d'imposta 2002. L'analisi ha evidenziato le principali caratteristiche del comparto relativo alle altre attività di manutenzione e di soccorso stradale ed ha individuato 8 modelli organizzativi.

3.5. Studio di settore TG31U - Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **50.20.1** - Riparazioni meccaniche di autoveicoli;
- **50.20.2** - Riparazione di carrozzerie di autoveicoli;
- **50.20.3** - Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli;
- **50.20.4** - Riparazione e sostituzione di pneumatici;
- **50.40.3** - Riparazioni di motocicli e ciclomotori.

Lo studio di settore TG31U (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005) è il risultato della "evoluzione" degli studi di settore:

- **SG31U**, relativo al codice di attività 50.20.1 "Riparazioni meccaniche di autoveicoli";
- **SG32U**, relativo al codice di attività 50.20.3 "Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli";
- **SG43U**, relativo al codice di attività 50.20.2 "Riparazione di carrozzerie di autoveicoli";
- **SG47U**, relativo al codice di attività 50.20.4 "Riparazione e sostituzione di pneumatici";
- **SG49U**, relativo al codice di attività 50.40.3 Riparazioni di motocicli e ciclomotori.

Gli studi di settore SG31U, SG32U, SG43U, SG47U e SG49U, erano stati approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 ed avevano validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha esaminato lo studio di settore evoluzione TG31U nella riunione del 12 gennaio 2005 che ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Le nuove analisi effettuate sugli studi di settore SG31U, SG32U, SG43U, SG47U e SG49U, sono state condotte

analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG31 inviato ai contribuenti per l'evoluzione degli studi in questione.

L'evoluzione dello studio di settore delle imprese di manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori (TG31U) ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, le variazioni di mercato all'interno del settore economico.

Inoltre, considerando le particolarità strutturali delle attività esaminate, sono state individuate precise soluzioni finalizzate a superare gli obblighi dell'annotazione separata, non solo in presenza di più unità operative, ma anche in riferimento all'esercizio di più attività.

In particolare, sono stati individuati 41 modelli organizzativi (rispetto ai 24 complessivi degli studi precedenti), distinti sulla base della:

- specializzazione dei servizi prestati;
- tipologia di veicoli per i quali viene fornita assistenza;
- dimensione della struttura;
- modalità organizzativa;
- tipologia della clientela.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attività in esame.

I nuovi indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- valore aggiunto orario per addetto = (ricavi - costo del venduto - costo per la produzione di servizi - spese per acquisti di servizi)/(numero addetti*312*8);
- incidenza percentuale dei costi e spese sui ricavi = [(costo del venduto + costo per la produzione di servizi + spese per acquisti di servizi)* 100]/ ricavi;
- durata delle scorte = [giacenza media del magazzino / (costo del venduto + costo per la produzione di servizi)] * 365.

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente per forma giuridica e sulla base del personale dipendente, è stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori.

Nella versione precedente degli studi di settore, l'unico indicatore di coerenza utilizzato era il "Rendimento orario per addetto".

3.6. Studio di settore TG34U - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere

L'attività interessata dallo studio di settore TG34U è quella relativa al codice attività **93.02.A** - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere.

Lo studio di settore TG34U, approvato con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel Supplemento Straordinario della *Gazzetta Ufficiale* n. 74 del 31 marzo 2005, costituisce l'evoluzione dello studio di settore SG34U, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Il nuovo studio è stato elaborato analizzando sia le informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, allegati alla dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2002 che le informazioni acquisite tramite il questionario ESG34, inviato ai contribuenti interessati nel 2003 e relativo all'anno d'imposta 2002. L'evoluzione dello studio ha permesso di cogliere i mutamenti strutturali e le variazioni di mercato nonché di individuare con maggiore precisione i modelli organizzativi e di ampliare da 13 a 15 il numero dei *cluster*.

3.7. Studio di settore TG36U - Servizi di ristorazione

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **55.30.A** - Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina;
- **55.30.B** - Servizi di ristorazione in *self-service*;
- **55.30.C** - Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo;
- **55.30.2** - Ristorazione con preparazione di cibi da asporto.

Occorre evidenziare, che lo studio TG36U, riguardante le attività di sopra indicate, si applica, altresì, ai contribuenti che svolgono come attività non prevalente una o più delle seguenti attività:

- **55.40.A** - Bar e caffè;
- **55.40.C** - Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo;
- **55.40.B** - Bottiglierie ed enoteche con somministrazione.
- **55.30.4** - Gelaterie e pasticcerie con somministrazione.

Lo studio di settore TG36U, inoltre, si applica, anche in presenza di ricavi, ancorchè prevalenti, provenienti dalla cessione di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso,

ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio. **In relazione allo svolgimento contemporaneo delle predette attività il contribuente non è tenuto ad osservare gli obblighi di annotazione separata previsti dal decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999.**

Lo studio di settore TG36U (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005) è il risultato della "evoluzione" degli studi di settore:

- **SG35U**, relativo al codice di attività 55.30.2 "Ristorazione con preparazione di cibi da asporto";
- **SG36U**, relativo al codice di attività 55.30.A "Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina";
- **SG62U**, relativo al codice di attività 55.30.C "Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo";
- **SG76U**, limitatamente al codice di attività 55.30.B "Servizi di ristorazione in *self-service*".

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha dato parere favorevole nella riunione del 16 febbraio 2005. Lo studio TG36U ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Gli studi di settore SG35U e SG36U, erano stati approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 ed avevano validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998, mentre, lo studio di settore SG62U, era stato approvato con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000, ed aveva validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1999. Come sopra riportato, nello studio TG36U è stata ricondotta anche l'attività di "Servizi di ristorazione in *self-service*" codice di attività 55.30.B, precedentemente compresa nello studio di settore SG76U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003, con validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2002.

Le nuove analisi effettuate sugli studi di settore SG35U, SG36U, SG62U e SG76U (limitatamente al codice di attività 55.30.B "Servizi di ristorazione in *self-service*"), sono state condotte analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG36 inviato ai contribuenti per l'evoluzione degli studi in questione.

L'evoluzione dello studio di settore delle imprese di servizi di ristorazione (TG36U) ha permesso di cogliere i

cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, le variazioni di mercato all'interno del settore economico. Con l'obiettivo di cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all'ubicazione dell'esercizio, nella definizione della "funzione di ricavo", è stato tenuto conto delle possibili differenze di risultati economici legate al livello dei prezzi praticati. E' opportuno segnalare che lo studio ha colto, per alcuni *cluster*, con le funzioni di ricavo, i differenti risultati economici legati alla fornitura di piatti a base di pesce e al servizio di birreria.

Infine, considerando le particolarità strutturali delle attività esaminate, sono state individuate precise soluzioni finalizzate a superare gli obblighi dell'annotazione separata, non solo in presenza di più unità operative, ma anche in riferimento all'esercizio di più attività.

In particolare, sono stati individuati 26 modelli organizzativi (rispetto ai 21 complessivi degli studi precedenti), distinti sulla base della:

- tipologia di attività;
- tipo di servizio offerto;
- specializzazione gastronomica;
- presenza o meno di posti a sedere;
- offerta di servizi complementari;
- stagionalità;
- dimensione.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attività in esame.

I nuovi indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- $\text{ricarico} = \text{ricavi} / (\text{costo del venduto} + \text{costo per la produzione di servizi})$;
- $\text{numero posti per addetto} = \text{numero posti a sedere} / \text{numero addetti}$;
- $\text{rotazione giornaliera dei posti} = \text{numero pasti nell'anno} / \text{numero posti a sedere nell'anno}$;
- $\text{rotazione del magazzino} = (\text{costo del venduto} + \text{costo per la produzione di servizi}) / \text{giacenza media del magazzino}$;
- $\text{valore aggiunto per addetto} = (\text{ricavi} + \text{aggi e proventi derivanti dalla vendita di generi soggetti a ricavo fisso} - \text{costo del venduto} - \text{costo per la produzione di servizi} - \text{spese per acquisti di servizi}) / (\text{numero addetti} * 1.000)$.

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente sulla base del personale dipendente e della localizzazione territoria-

le, è stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori.

Nella versione precedente degli studi di settore, gli indicatori di coerenza utilizzati erano la "Produttività per addetto", il "Ricarico" e la "Rotazione del magazzino".

3.8. Studio di settore TG37U - Bar, caffè e gelaterie

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **55.40.A** - Bar e caffè;
- **55.40.C** - Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo;
- **55.40.B** - Bottiglierie ed enoteche con somministrazione;
- **55.30.4** - Gelaterie e pasticcerie con somministrazione.

Occorre evidenziare, che lo studio TG37U, riguardante le attività di sopra indicate, si applica, altresì, ai contribuenti che svolgono come attività non prevalente una o più delle seguenti attività:

- **55.30.A** - Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina;
- **55.30.B** - Servizi di ristorazione in *self-service*;
- **55.30.C** - Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo;
- **55.30.2** - Ristorazione con preparazione di cibi da asporto.

Lo studio di settore TG37U, inoltre, si applica, anche in presenza di ricavi, ancorchè prevalenti, provenienti dalla cessione di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio. **In relazione allo svolgimento contemporaneo delle predette attività il contribuente non è tenuto ad osservare gli obblighi di annotazione separata previsti dal decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999.**

Lo studio di settore TG37U (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005) è il risultato della "evoluzione" degli studi di settore:

- **SG37U**, relativo ai codici di attività 55.30.4 "Gelaterie e pasticcerie con somministrazione" e 55.40.A "Bar e caffè";
- **SG63U**, relativo al codice di attività 55.40.C "Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo";
- **SG64U**, relativo al codice di attività 55.40.B "Bottiglierie ed enoteche con somministrazione".

Lo studio di settore SG37U, era stato approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 ed avevano validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998, mentre, gli studi di settore SG63U e SG64U, erano stati approvati con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000, ed avevano validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1999.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha dato parere favorevole allo studio di settore TG37U nella riunione del 16 febbraio 2005. Lo studio ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Le nuove analisi effettuate sugli studi di settore SG37U, SG63U e SG64U, sono state condotte analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG37 inviato ai contribuenti per l'evoluzione degli studi in questione.

L'evoluzione dello studio di settore TG37U ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, le variazioni di mercato all'interno del settore economico.

Inoltre, considerando le particolarità strutturali delle attività esaminate, sono state individuate precise soluzioni finalizzate a superare gli obblighi dell'annotazione separata, non solo in presenza di più unità operative, ma anche in riferimento all'esercizio di più attività.

In particolare, sono stati individuati 30 modelli organizzativi (rispetto ai 25 complessivi degli studi precedenti), distinti sulla base della:

- tipologia di prodotto;
- dimensione e volume di attività;
- modalità organizzativa;
- presenza di giochi/intrattenimenti/spettacoli;
- offerta di servizi aggiuntivi;
- localizzazione dell'esercizio;
- stagionalità.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attività in esame.

Gli indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- ricarico = ricavi / (costo del venduto + costo per la produzione di servizi);
- rotazione del magazzino = (costo del venduto +

costo per la produzione di servizi) / giacenza media del magazzino;

- valore aggiunto per addetto = (ricavi + aggi e proventi derivanti dalla vendita di generi soggetti a ricavo fisso - costo del venduto - costo per la produzione di servizi - spese per acquisti di servizi) / (numero addetti * 1.000).

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente sulla base del personale dipendente e della localizzazione territoriale, è stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori.

Nella versione precedente degli studi di settore, gli indicatori di coerenza utilizzati erano la "Produttività per addetto", il "Ricarico" e la "Rotazione del magazzino".

3.9. Studio di settore TG39U - Agenzie di mediazione immobiliare

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **70.31.0** - Agenzie di mediazione immobiliare. Lo studio di settore TG39U (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005), è il risultato della "evoluzione" dello studio di settore SG39U.

Lo studio di settore SG39U, era stato approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 ed aveva validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha esaminato lo studio di settore evoluzione TG39U nella riunione del 16 febbraio 2005 che ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Le nuove analisi effettuate sullo studio di settore SG39U sono state condotte analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG39 inviato ai contribuenti per l'evoluzione dello studio in questione.

L'evoluzione dello studio di settore TG39U ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, le variazioni di mercato all'interno del settore economico. Infatti, con il nuovo studio di settore è stato tenuto conto delle possibili differenze di risultati derivanti dalla tipologia di attività svolta e dal comparto di specializzazione. Ciò ha consentito di individuare gruppi omogenei di imprese specializzate nell'attività di intermediazione/mandato per la compravendita e/o la locazione delle varie tipologie di immobili.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di

settore, è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attività in esame.

I nuovi indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- valore aggiunto per addetto = (ricavi - costo del venduto - costo per la produzione di servizi - spese per acquisti di servizi)/(numero addetti*1.000);
- provvigione media per trattativa conclusa = (ricavi da attività di intermediazione e/o mandato)/(numero totale di trattative concluse).

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente per forma giuridica e sulla base del personale dipendente per il "valore aggiunto per addetto" e sulla base della localizzazione territoriale per la "provvigione media per trattativa conclusa", è stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori precedentemente definiti.

Nella versione precedente dello studio di settore, l'indicatore di coerenza utilizzato era la "Produttività per addetto".

Infine, è necessario evidenziare che nella definizione della "funzione di ricavo", è stato tenuto conto anche delle possibili differenze di risultati economici legate alla localizzazione degli immobili (o aziende) oggetto di compravendita/locazione (o cessione), nonché all'anno di inizio attività per il quale era stata prevista una espressa cautela dall'amministrazione finanziaria con la circolare n. 100/E del 21 maggio 1999. A tale riguardo, infatti, la citata circolare affermava che "nella fase di avvio dell'attività del soggetto, nella quale, anche dopo il primo periodo d'imposta, l'imprenditore impegnato principalmente nell'acquisizione della clientela e nella diffusione del proprio nome, potrebbe sostenere i costi che caratterizzano il suo comparto, senza avere, tuttavia, la stessa capacità di produrre ricavi che si riscontra in aziende similari presenti da anni sul mercato".

3.10. Studio di settore TG50U - Intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori edili

Le attività interessate dallo studio TG50U sono quelle contraddistinte dai seguenti codici:

- **45.41.0** - Intonacatura;
- **45.43.0** - Rivestimento di pavimenti e di muri;
- **45.44.0** - Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
- **45.45.0** - Altri lavori di completamento degli edifici.

Lo studio TG50U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla G.U. n. 74 del 31 marzo 2005)

sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, gli studi SG50U e SG71U, approvati, rispettivamente, con decreti ministeriali del 30 marzo 1999 e del 25 febbraio 2000.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nei modelli SG50U e SG71U, costituenti parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nel questionario ESG50 inviato ai contribuenti ai fini dell'evoluzione.

La versione evoluta dello studio in oggetto è basata sulla individuazione di 33 nuovi *cluster*, in luogo dei 25 *cluster* complessivamente definiti nei precedenti studi SG50U e SG71U, nell'ambito dei quali si evidenziano gruppi omogenei di imprese differenziate principalmente in base alla specializzazione dell'attività svolta, oltreché in relazione ad altri aspetti caratterizzanti, quali la dimensione dell'attività stessa, la modalità di acquisizione dei lavori, l'ambito e la tipologia di intervento.

Nello studio TG50U, al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza degli indicatori, le relative distribuzioni ventili sono state suddivise sia in base alla forma giuridica (persone fisiche/società) che in base alla presenza/assenza di personale dipendente.

Il nuovo studio, derivando da due studi precedenti, determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei contribuenti tenuti agli obblighi della annotazione separata discendenti dall'esercizio di più attività (quelle oggetto dei precedenti SG50U e SG71U).

Come disposto dal decreto di approvazione del 17 marzo 2005, ai soli fini della verifica del limite di esclusione dall'applicazione dello studio TG50U, i ricavi dell'impresa devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi degli artt. 92 e 93 del TUIR.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli studi di settore approvati per il periodo d'imposta 2004, anche lo studio TG50U utilizza le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente, sia ai fini del calcolo del relativo indicatore di coerenza che della stima dei ricavi.

3.11. Studio di settore TG66U - Software house e riparazione macchine per ufficio

L'attività interessata dallo studio TG66U è quella contraddistinta dai seguenti codici:

- **72.10.0** - Consulenza per installazione di sistemi hardware;
- **72.21.0** - Edizione di software;
- **72.22.0** - Altre realizzazioni di software e consulenza software;

- **72.30.0** - Elaborazione e registrazione elettronica dei dati;
- **72.40.0** - Attività delle banche di dati;
- **72.50.0** - Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e apparecchiature informatiche;
- **72.60.0** - Altre attività connesse all'informatica.

Lo studio TG66U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SG66U, approvato con decreto ministeriale dell'8 marzo 2002.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SG66U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nel questionario ESG66 inviato ai contribuenti ai fini dell'evoluzione.

La versione evoluta dello studio in oggetto è basata sulla individuazione di 24 nuovi *cluster*, in luogo dei 12 *cluster* originariamente definiti, nell'ambito dei quali si evidenziano gruppi omogenei di imprese differenziate principalmente in base alla tipologia di attività svolta, oltreché in relazione ad altri aspetti caratterizzanti, quali la dimensione e la struttura, il comparto di riferimento, la tipologia della clientela.

Nello studio in questione, per il valore dei beni strumentali utilizzato nella funzione di ricavo si è già tenuto conto dell'incidenza, differenziata a seconda dell'anno di acquisizione, delle macchine di ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, il cui valore è indicato nel quadro E. Ciò è in linea con le riduzioni previste nella precedente versione dello studio.

Nello studio TG66U, inoltre, al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori, le relative distribuzioni ventiliiche sono state suddivise sia in base alla presenza/assenza di personale dipendente che in base alla localizzazione territoriale.

3.12. Studio di settore TG67U - Lavanderie, servizi delle lavanderie a secco, tintorie

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **93.01.1** - Attività delle lavanderie industriali;
- **93.01.2** - Servizi delle lavanderie a secco, tintorie.

Lo studio di settore TG67U (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005), è il risultato della "evoluzione" dello studio di settore SG67U.

Lo studio di settore SG67U, era stato approvato con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000 ed aveva vali-

dità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1999.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha esaminato lo studio di settore evoluzione TG67U nella riunione del 16 febbraio 2005 che ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Le nuove analisi effettuate sullo studio di settore SG67U sono state condotte analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG67 inviato ai contribuenti per l'evoluzione dello studio in questione.

L'evoluzione dello studio di settore TG67U ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, le variazioni di mercato all'interno del settore economico. Con il nuovo studio di settore è stato tenuto conto delle possibili differenze di risultati derivanti dalla tipologia di attività svolta e dal comparto di specializzazione. Il nuovo studio ha consentito una migliore ripartizione in gruppi omogenei delle imprese relativamente alla tipologia di servizio offerto, alle prestazioni effettuate e alla localizzazione.

In particolare, sono stati individuati 10 modelli organizzativi (rispetto ai 7 dello studio precedente), distinti sulla base della:

- la dimensione della struttura organizzativa in termini di numero di addetti e di locali utilizzati per l'esercizio dell'attività;
- la tipologia di clientela;
- le prestazioni effettuate;
- la localizzazione;
- la modalità di espletamento dell'attività.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attività in esame.

I nuovi indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- valore aggiunto per addetto = (ricavi - costo del venduto - costo per la produzione di servizi - spese per acquisti di servizi)/(numero addetti*1.000);
- incidenza dei costi e spese sui ricavi = (costo del venduto + costo per la produzione di servizi + spese per acquisti di servizi) / ricavi.

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente per forma giuridica e sulla base del personale dipendente, è

stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori.

Nella versione precedente dello studio di settore, gli indicatori di coerenza utilizzati erano il “Valore aggiunto per addetto” e il “Valore Aggiunto del Capitale”.

Viene inoltre evidenziato che le imprese operanti con la filiera del tessile potrebbero, in determinate situazioni, risentire della grave crisi che investe i loro committenti, con possibili ripercussioni sul livello di conseguimento dei ricavi.

3.13. Studio di settore TG70U - Servizi di pulizia

L'attività interessata dallo studio di settore TG70U è quella relativa al codice attività **74.70.1** - Servizi di pulizia.

Lo studio di settore TG70U, approvato con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *Gazzetta Ufficiale* n. 74 del 31 marzo 2005, costituisce l'evoluzione dello studio di settore SG70U, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Il nuovo studio è stato elaborato analizzando sia le informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, allegati alla dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2002 che le informazioni acquisite tramite il questionario ESG70, inviato ai contribuenti interessati nel 2004 e relativo all'anno d'imposta 2002. L'evoluzione dello studio ha permesso di cogliere i mutamenti strutturali e le variazioni di mercato nonché di individuare con maggiore precisione i modelli organizzativi e di ampliare da 10 a 11 il numero dei *cluster*.

3.14. Studio di settore TG74U - Studi fotografici

Le attività interessate dallo studio di settore TG74U sono:

- **74.81.1** - Studi fotografici;
- **74.81.2** - Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa.

Lo studio di settore TG74U, approvato con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *Gazzetta Ufficiale* n. 74 del 31 marzo 2005, costituisce l'evoluzione dello studio SG74U, approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Il nuovo studio di settore è stato elaborato analizzando le informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, allegati alla dichiarazione dei redditi per il periodo

d'imposta 2002. L'evoluzione dello studio ha permesso di cogliere i mutamenti strutturali e le variazioni di mercato nonché di individuare con maggiore precisione i modelli organizzativi e di ampliare da 12 a 13 il numero dei *cluster*.

In relazione allo studio TG74U si rileva che, anche in sede di evoluzione come già in sede di elaborazione dello studio SG74U, non è stato possibile individuare uno specifico *cluster* relativo ai “fotolaboratori industriali per conto terzi”. Questo modello organizzativo presenta caratteristiche marcate per processo produttivo, struttura economica, organizzativa e di mercato, ma la loro esiguità numerica non consente l'individuazione di uno specifico *cluster*. Di conseguenza, i “fotolaboratori industriali per conto terzi” trovano collocazione nel *cluster* 4 — laboratori fotografici di grandi dimensioni prevalentemente rivolti al pubblico — oppure nel *cluster* 12 - laboratori fotografici -, in cui sono comprese realtà produttive che hanno peculiarità di attività e di organizzazione diverse. Al riguardo, in sede di accertamento, dovranno essere attentamente valutate le posizioni di tale tipologia di soggetti che potrebbero presentare in alcune ipotesi valori anomali in termini di congruità e coerenza.

Inoltre, con riguardo ai contribuenti che esercitano l'attività in forma di lavoro autonomo, l'indicatore di coerenza relativo alla resa oraria, in alcune ipotesi, potrebbe presentare un valore elevato determinato dalla circostanza che il professionista potrebbe dedicare al proprio lavoro un numero di ore maggiore rispetto al valore massimo di base (40 ore settimanali all'anno per 45 settimane all'anno) utilizzato nel calcolo dell'indicatore.

3.15. Studio di settore TG72A - Trasporto con taxi e noleggio di autovettura da rimessa con conducente.

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- **60.22.1** - Trasporti con veicoli da piazza;
- **60.22.2** - Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente.

Lo studio di settore TG72A (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005), è il risultato della “evoluzione” dello studio di settore SG72A.

Lo studio di settore SG72A, era stato approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 ed aveva validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2000.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha esa-

minato lo studio di settore evoluzione TG72A nella riunione del 12 gennaio 2005 che ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Le nuove analisi effettuate sullo studio di settore SG72A sono state condotte analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002. L'evoluzione dello studio di settore TG72A ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali e le modifiche dei modelli organizzativi. In particolare, le informazioni richieste nel quadro Z del modello hanno consentito una migliore ripartizione in gruppi omogenei delle imprese che svolgono l'attività di trasporto con taxi da quelli che svolgono l'attività di noleggio di autovettura da rimessa con conducente, relativamente alla tipologia di attività e alla localizzazione.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attività in esame.

Gli indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- resa chilometrica = ricavi/percorrenza chilometrica annua;
- costo del carburante per chilometro percorso = (carburanti/percorrenza chilometrica annua)*100.

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente per forma giuridica, è stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori.

Nella versione precedente dello studio di settore, l'unico indicatore di coerenza utilizzato era la "Resa chilometrica".

Si evidenzia che, per le imprese che svolgono l'attività di trasporto con taxi, lo studio di settore per la parte eccedente i 15.000 euro del valore della autovettura utilizzata per l'attività, applica già una riduzione del 50% e ciò in linea con le riduzioni previste nel "Quadro X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore" dalla precedente versione dello studio.

Si segnala che, in alcune ipotesi, la non congruità dei ricavi potrebbe derivare dall'aumento del costo dei carburanti e, generalmente, tale maggior costo non può essere traslato al cliente in quanto le tariffe applicate sono obbligatorie e, approvate per ciascun comune, in anni precedenti. Pertanto, l'ufficio dovrà valutare tali situazioni al fine di giustificare eventuali posizioni di non congruità tenendo in considerazione anche all'anno in cui sono state approvate le tariffe e l'anno in cui è avvenuto l'aumento dei prezzi del carburante.

Si fa infine presente che, per lo studio TG72A, in deroga al principio generale, come previsto dal decreto di approvazione del 17 marzo 2005, opera la causa di inapplicabilità nei confronti dei soggetti che esercitano l'attività in ogni forma di società di cooperativa.

3.16. Studio di settore TG75U - Installazione di impianti elettrici e tecnici e di impianti idraulico-sanitari

Le attività interessate dallo studio di settore TG75U sono:

- **45.31.0** - Installazione di impianti elettrici e tecnici;
- **45.32.0** - Lavori di isolamento;
- **45.33.0** - Installazione di impianti idraulico-sanitari;
- **45.34.0** - Altri lavori di installazione;
- **45.42.0** - Posa in opera di infissi.

Lo studio di settore TG75U, approvato con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel Supplemento Straordinario della *Gazzetta Ufficiale* n. 74 del 31 marzo 2005, costituisce l'evoluzione dello studio SG75U, approvato con decreto ministeriale dell'8 marzo 2002 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

Il nuovo studio di settore è stato elaborato analizzando le informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, allegati alla dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2002. L'evoluzione dello studio ha permesso di cogliere i mutamenti strutturali e le variazioni di mercato nonché di individuare con maggiore precisione i modelli organizzativi e di ampliare da 11 a 21 il numero dei *cluster*.

In relazione allo studio TG75U si rileva che nel modello è stato inserito un apposito rigo nel quadro Z in cui viene richiesta la percentuale dei ricavi derivanti da lavori svolti in subappalto per imprese aggiudicatrici di appalti pubblici in rapporto ai ricavi complessivi. L'inserimento di questo rigo è finalizzato ad individuare le piccole imprese e le imprese artigiane che operano esclusivamente, o per gran parte, nel settore del subappalto e che di sovente non riescono a sostenere una regolare contrattazione ma sono costrette a volte ad accettare le condizioni contrattuali stabilite dall'impresa appaltatrice.

4. Attività del commercio

Per quanto riguarda il settore del commercio, l'attività di evoluzione ha determinato la riduzione degli studi di settore dai 23 in vigore nel periodo d'imposta 2003 ai 21 studi approvati per il periodo d'imposta 2004.

Un importante elemento di semplificazione è rappresentato dall'applicabilità degli studi evoluti ai soggetti che esercitano la propria attività in più punti di vendita, riducendo quindi la platea dei contribuenti tenuta all'obbligo dell'annotazione separata.

Inoltre, come meglio descritto nella parte generale della presente circolare, sia per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, che per le funzioni di regressione, è stato considerato anche l'utilizzo delle percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente.

4.1. Studio di settore TM03A - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso e itinerante di alimentari e bevande

L'attività interessata è quella relativa ai codici di attività:

- **52.62.1** - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande;
- **52.63.3** - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di alimentari e bevande.

Lo studio di settore TM03A (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel Supplemento Straordinario della G.U. n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM03A, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e relativo alle medesime attività.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello Unico 2003, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM03 inviato ai contribuenti nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dagli 8 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 15 attuali.

La suddivisione dei contribuenti in gruppi omogenei è avvenuta principalmente sulla base dei seguenti elementi:

- modalità organizzativa;
- specializzazione dell'assortimento;
- ubicazione.

L'analisi ha permesso di distinguere gli operatori che svolgono l'attività di commercio al dettaglio ambulante in posteggio fisso da quelli che svolgono attività itinerante.

Per quanto riguarda la specializzazione dell'assortimento, è stato possibile suddividere tra operatori specializzati nelle diverse categorie merceologiche del settore alimentare.

L'ubicazione delle imprese, infine, ha permesso di identificare un gruppo di soggetti la cui attività è localizzata in prossimità di edifici religiosi, siti archeologici e monumenti o altri luoghi di interesse nazionale.

Nella definizione delle funzioni di regressione si è tenuto conto delle possibili differenze di risultati economici legate alla tipologia di prodotti merceologici venduti.

Sono state analizzate anche le possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività.

A tale scopo si sono utilizzati i risultati degli studi relativi alle "territorialità degli studi a livello comunale", "territorialità del commercio a livello provinciale", "territorialità del commercio a livello regionale" che hanno avuto come obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee in rapporto al:

- grado di modernizzazione;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- grado di sviluppo socio-economico.

Tali variabili hanno prodotto, ove le differenze territoriali non fossero state colte completamente nella *cluster analysis*, valori correttivi da applicare, anche alle attività itineranti, nella stima del ricavo di riferimento, al coefficiente della variabile "costo del venduto".

4.2. Studio di settore TM03B - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento

L'attività interessata è quella relativa ai codici di attività:

- **52.62.2** - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento;
- **52.63.4** - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento.

Lo studio di settore TM03B (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel Supplemento Straordinario della G.U. n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM03B, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e relativo alle medesime attività.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello Unico 2003, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM03 inviato ai contribuenti nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 7 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 14 attuali.

La suddivisione dei contribuenti in gruppi omogenei è avvenuta principalmente sulla base dei seguenti elementi:

- modalità organizzativa;
- specializzazione dell'assortimento.

L'analisi ha permesso di distinguere gli operatori che svolgono l'attività di commercio al dettaglio ambulante in posteggio fisso da quelli che svolgono attività itinerante.

Per quanto riguarda la specializzazione dell'assortimento, è stato possibile suddividere tra le imprese, quelle che vendono prevalentemente abbigliamento ed accessori, abbigliamento intimo, e quelle che vendono principalmente prodotti tessili.

La specializzazione dell'assortimento ha, inoltre, permesso di individuare imprese specializzate nella vendita di prodotti usati.

Nella definizione delle funzioni di regressione si è tenuto conto delle possibili differenze di risultati economici legate alla percentuale di vendita dell'usato. Sono state analizzate anche le possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività. A tale scopo si sono utilizzati i risultati degli studi relativi alle "territorialità degli studi a livello comunale", "territorialità del commercio a livello provinciale", "territorialità del commercio a livello regionale" che hanno avuto come obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee in rapporto al:

- grado di modernizzazione;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- grado di sviluppo socio-economico.

Tali variabili hanno prodotto, ove le differenze territoriali non fossero state colte completamente nella *cluster analysis*, valori correttivi da applicare, anche alle attività itineranti, nella stima del ricavo di riferimento, al coefficiente della variabile "costo del venduto".

4.3. Studio di settore TM03C - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico; itinerante di altri prodotti non alimentari

L'attività interessata è quella relativa ai codici di attività:

- **52.62.4** - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico;
- **52.62.5** - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione sia nuovi che usati;
- **52.62.B** - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a.;
- **52.63.B** - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di altri prodotti non alimentari.

Lo studio di settore TM03C (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM03C, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e relativo alle medesime attività.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello Unico 2003, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM03 inviato ai contribuenti nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 7 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 25 attuali.

La suddivisione dei contribuenti in gruppi omogenei è avvenuta principalmente sulla base dei seguenti elementi:

- modalità organizzativa;
- specializzazione dell'assortimento;
- ubicazione.

La specializzazione dell'assortimento ha, inoltre, permesso di individuare imprese specializzate nella vendita di prodotti usati.

L'ubicazione delle imprese, infine, ha permesso di identificare un gruppo di soggetti la cui attività è localizzata in prossimità di edifici religiosi, siti archeologici e monumenti.

Nella definizione delle funzioni di regressione si è

tenuto conto delle possibili differenze di risultati economici legate alla tipologia di prodotti merceologici venduti, alla percentuale di vendite con emissione di fattura, alla percentuale di vendita dell'usato e ai costi sostenuti per le merci acquistate a *stock*/in blocco.

Sono state analizzate anche le possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività.

A tale scopo si sono utilizzati i risultati degli studi relativi alle "territorialità degli studi a livello comunale", "territorialità del commercio a livello provinciale", "territorialità del commercio a livello regionale" che hanno avuto come obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee in rapporto al:

- grado di modernizzazione;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- grado di sviluppo socio-economico.

Tali variabili hanno prodotto, ove le differenze territoriali non fossero state colte completamente nella *Cluster Analysis*, valori correttivi da applicare, anche alle attività itineranti, nella stima del ricavo di riferimento, al coefficiente della variabile "costo del venduto".

4.4. Studio di settore TM03D - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività 52.62.3 - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie.

Lo studio di settore TM03D (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM03D, approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e relativo alle medesime attività.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello Unico 2003, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM03 inviato ai contribuenti nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio in oggetto, è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 5 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 10 attuali.

La suddivisione dei contribuenti in gruppi omogenei è

avvenuta principalmente sulla base dei seguenti elementi:

- modalità organizzativa;
- specializzazione dell'assortimento.

L'analisi ha permesso di distinguere gli operatori che svolgono l'attività di commercio al dettaglio ambulante in posteggio fisso da quelli che svolgono attività itinerante.

Sono state analizzate anche le possibili differenze di risultati economici legate al luogo di svolgimento dell'attività.

A tale scopo si sono utilizzati i risultati degli studi relativi alle "territorialità degli studi a livello comunale", "territorialità del commercio a livello provinciale", "territorialità del commercio a livello regionale" che hanno avuto come obiettivo la suddivisione del territorio nazionale in aree omogenee in rapporto al:

- grado di modernizzazione;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- grado di sviluppo socio-economico.

Tali variabili hanno prodotto, ove le differenze territoriali non fossero state colte completamente nella *Cluster Analysis*, valori correttivi da applicare, anche alle attività itineranti, nella stima del ricavo di riferimento, al coefficiente della variabile "costo del venduto".

4.5. Studio di settore TM04U - Farmacie

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **52.31.0** - Farmacie.

Lo studio di settore TM04U (approvato con decreto del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *Gazzetta Ufficiale* Serie Generale n. 74 del 31 marzo 2005), è il risultato della "evoluzione" dello studio di settore SM04U.

Lo studio di settore SM04U, era stato approvato con decreto ministeriale del 16 febbraio 2001 ed aveva validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2000.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, ha esaminato lo studio di settore evoluzione TM04U nella riunione del 12 gennaio 2005 ed ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

Le nuove analisi effettuate sullo studio di settore SM04U sono state condotte analizzando sia i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002, completati con le informazioni contenute nel questionario ESM04 inviato ai contribuenti per l'evoluzione degli studi in questione.

L'evoluzione dello studio di settore TM04U ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, alle diverse aree di offerta, etc, all'interno del settore economico.

Ciò ha consentito di individuare 10 modelli organizzativi (rispetto ai 9 dello studio precedente), distinti sulla base della:

- aree di offerta;
- tipologia di attività;
- localizzazione;
- dimensione;
- presenza di dispensario;
- orario di apertura.

Gli indicatori economici di coerenza individuati sono i seguenti:

- rotazione del magazzino = (costo del venduto / giacenza media);
- produttività per addetto = ricavi / (numero addetti * 1.000);
- ricarico = ricavi / costo del venduto.

Per ogni gruppo omogeneo, distintamente per forma giuridica, è stata calcolata la distribuzione ventile di ciascuno degli indicatori.

Si fa presente, inoltre, che il ricavo di riferimento puntuale e il relativo intervallo di confidenza, che risulta dall'applicazione di GE.RI.CO. 2005, è già depurato del valore relativo alla variabile per lo "Sconto praticato al SSN".

È necessario infine evidenziare l'introduzione di un correttivo che, in caso di non congruità, consente di neutralizzare gli eventuali effetti negativi conseguenti alla entrata in vigore, a decorrere dal 26 giugno 2004, dell'articolo 1 della legge 2 agosto 2004 n. 202 (ulteriore sconto del 4,12% sul prezzo al pubblico dei farmaci di fascia A, concedibili in regime di S.S.N. con le eccezioni contemplate al comma 2 dello stesso articolo 1 della legge 2 agosto 2004 n. 202). Il correttivo tiene conto della eventuale riduzione di ricavi per la vendita di farmaci di fascia A disponibili in magazzino alla data del 26 giugno 2004, operando una riduzione dei ricavi stimati dallo studio di settore in rapporto alla predetta consistenza di magazzino.

Si evidenzia altresì che il predetto correttivo trova applicazione con riferimento al solo periodo d'imposta 2004.

Inoltre, analogamente a quanto previsto nella precedente versione, ai fini dell'applicazione dello studio di settore "evoluzione" TM04U, la circostanza che talune farmacie siano dotate di un dispensario o di una succursale non rende configurabile l'ipotesi di esercizio dell'attività in più unità.

4.6. Studio di settore TM06A - Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, per l'illuminazione; elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri; apparecchi e attrezzature per la telefonia

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici:

- **52.44.2** Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame;
- **52.44.3** Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione;
- **52.44.B** Commercio al dettaglio di altri articoli diversi per uso domestico n.c.a.;
- **52.45.1** Commercio al dettaglio di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri;
- **52.45.2** Commercio al dettaglio di dischi e nastri;
- **52.48.7** Commercio al dettaglio di apparecchi e attrezzature per le telecomunicazioni e la telefonia.

Lo studio di settore TM06A (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla G.U. n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, gli studi di settore SM06A e SM06C relativi ai seguenti codici attività: 52.44.2 Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame, 52.44.3 Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione, 52.44.B Commercio al dettaglio di altri articoli diversi per uso domestico n.c.a., 52.45.1 Commercio al dettaglio di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri, 52.45.2 Commercio al dettaglio di dischi e nastri approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999.

L'evoluzione degli studi di settore SM06A e SM06C è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello di dichiarazione Unico 2003 per il periodo d'imposta 2002, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM06 inviato nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio TM06A, è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 14 cluster che caratterizzavano la precedente versione ai 20 attuali.

Il nuovo studio TM06A trova anche applicazione nei confronti dell'attività di "commercio al dettaglio di apparecchi per le telecomunicazioni e la telefonia" classificata, a partire dal 1 gennaio 2004, con il codice 52.48.7.

Per tenere conto di questa attività è stato individuato all'interno dello studio un nuovo gruppo omogeneo, *cluster* 9: negozi di telefonia di significativa numerosità.

4.7. Studio di settore TM06B - Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti

L'attività interessata è quella relativa al codice **52.45.3** - Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti.

Lo studio di settore TM06B (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel supplemento straordinario alla *G.U.* n.74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SM06B approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 e relativo alla medesima attività.

L'evoluzione dello studio SM06B è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello di dichiarazione Unico 2003, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM06 inviato nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio TM06B è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 3 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 5 attuali.

4.8. Studio di settore TM07U - Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria

L'attività interessata è quella relativa al codice **52.41.2** - Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria.

Lo studio di settore TM07U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel supplemento straordinario alla *G.U.* n.74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SM07U approvato con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000 e relativo alla medesima attività.

L'evoluzione dello studio SM07U è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello di dichiarazione Unico 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Inoltre nella definizione delle funzioni di regressione si è tenuto conto delle possibili differenze di risultati economici legate alla percentuale di acquisti eseguiti attraverso il canale dell'ingrosso.

Tra le principali novità dello studio TM07U è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 6 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 9 attuali.

4.9. Studio di settore TM08U - Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli e articoli sportivi

Le attività interessate sono quelle relative ai codici attività:

- **52.48.4** - Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli;
- **52.48.5** - Commercio al dettaglio di articoli sportivi, biciclette, armi e munizioni, di articoli per il tempo libero.

Lo studio di settore TM08U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel Supplemento straordinario della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, gli studi SM08A e SM08B relativo ai seguenti codici attività: 52.48.4 - Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli e 52.48.5 - Commercio al dettaglio di articoli sportivi, biciclette, armi e munizioni, di articoli per il tempo libero approvati con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000.

Il nuovo studio è stato elaborato anche sulla base delle informazioni recepite con il questionario ESM08 inviato ai contribuenti interessati nel 2004 e relativo all'anno d'imposta 2002.

L'evoluzione dello studio in esame ha permesso di dare soluzione al problema, già evidenziato nella circolare n. 121/E del 2000, che segnalava nello studio SM08B (relativo al codice di attività 52.48.5 - commercio al dettaglio di articoli sportivi, biciclette, armi e munizioni; di articoli per il tempo libero; articoli da regalo, chincaglieria e bigiotteria) la presenza di molteplici attività comprese nel codice in oggetto e la contemporanea ridotta numerosità dei soggetti che svolgono ciascuna di tali attività. Per tale motivo era stato creato un *cluster* residuale che comprendeva tutti i soggetti che non potevano essere assegnati a *cluster* specifici in quanto avevano peculiarità diverse che a volte non venivano ben fotografati dallo studio stesso.

Con il nuovo studio sono stati adeguatamente individuati i soggetti che avevano le predette caratteristiche aumentando la numerosità dei *cluster* che sono passati da 16 a 27 permettendo di inquadrare meglio le specificità del settore.

In contemporanea all'aumento dei gruppi omogenei

è stata migliorata la funzione di regressione per la stima dei ricavi introducendo dei correttivi relativi alle diverse tipologie di prodotti venduti.

Lo studio in esame consente una semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti. Viene, infatti, meno, grazie all'evoluzione, l'obbligo di annotazione separata sia per gli operatori economici che utilizzano più punti vendita (cosiddetti "multipunto") che per coloro che esercitano attività precedentemente ricomprese nei due diversi studi ora accorpati (cosiddetti "multiattività").

4.10. Studio di settore TM09A - Commercio di autoveicoli

L'attività interessata è quella relativa al codice 50.10.0 - Commercio di autoveicoli.

Lo studio di settore TM09A (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla G.U. n.74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SM09A approvato con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000 e relativo alla medesima attività.

L'evoluzione dello studio SM09A ha reso possibile una più attenta analisi del settore del commercio di autoveicoli ed è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2002.

4.11. Studio di settore TM09B - Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori

L'attività interessata è quella relativa al codice 50.40.1 - Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori.

Lo studio di settore TM09B (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla G.U. n.74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SM09B approvato con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000 e relativo alla medesima attività.

L'evoluzione dello studio SM09B ha reso possibile una più attenta analisi del settore del commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori ed è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di settore relativi al modello di dichiarazione Unico 2003 per il periodo d'imposta 2002. Ciò ha portato all'individuazione di più specifici gruppi omogenei e, quindi, alla defini-

zione di indici di coerenza relativi alla rotazione del magazzino e al ricarico che hanno permesso, almeno in parte, di superare i problemi già rilevati nella circolare n. 121/E dell'8 giugno 2000 ed, in particolare, quelli relativi all'obsolescenza e, di conseguenza, all'inutilizzabilità dei pezzi di ricambio dovuta alla continua evoluzione dei modelli di motocicli e ciclomotori.

4.12. Studio di settore TM10U - Commercio accessori di autoveicoli e di motocicli

Le attività interessate sono quelle relative ai codici attività:

- **50.30.0** - Commercio di parti e accessori di autoveicoli;
- **50.40.2** - Commercio all'ingrosso e al dettaglio di pezzi di ricambio per motocicli e ciclomotori.

Lo studio di settore TM10U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della G.U. n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM10U approvato con decreto ministeriale del 03 febbraio 2000.

Con il nuovo studio sono stati adeguatamente individuati nuovi *cluster*, aumentandone la numerosità da 7 a 9 permettendo di inquadrare meglio le specificità del settore.

4.13. Studio di settore TM15A - Commercio al dettaglio e riparazione di orologi, articoli di gioielleria e argenteria

L'attività interessata è quella relativa ai codici di attività:

- **52.48.3** - Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria;
- **52.73.0** - Riparazione di orologi e di gioielli.

Lo studio di settore TM15A (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel supplemento straordinario alla G.U. n.74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio di settore SM15A approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002 e relativo alle medesime attività.

L'evoluzione dello studio di settore SM15A è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore relativi al modello di dichiarazione Unico 2003, completati con ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM15 inviato nell'anno 2003 per il periodo d'imposta 2002.

Tra le principali novità dello studio TM15A è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 12 *cluster* che caratterizzavano la precedente versione ai 15 attuali. Infatti il nuovo studio permette di individuare sia le attività che vengono svolte in maniera pressoché esclusiva dalle imprese (riparazione e restauro di orologi o di gioielli), che una suddivisione merceologica dell'assortimento trattato.

4.14. Studio di settore TM16U - Commercio al dettaglio di articoli di profumeria

L'attività oggetto dello studio di settore TM16U è quella relativa al codice **52.33.2** - Commercio al dettaglio di articoli di profumeria, prodotti per toletta e per l'igiene personale.

Lo studio TM16U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. alla *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM16U, approvato con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000 e relativo alla medesima attività.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SM16U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nel questionario ESM16 inviato ai contribuenti ai fini dell'evoluzione.

La versione evoluta dello studio in oggetto è basata sulla individuazione di 15 nuovi *cluster*, in luogo dei 9 *cluster* definiti nella precedente versione, nell'ambito dei quali si evidenziano gruppi omogenei di imprese differenziate principalmente in base alla specializzazione merceologica, oltreché alla dimensione del punto vendita e ad altri aspetti attinenti la modalità organizzativa, quali l'appartenenza a gruppi di acquisto, la tipologia di clientela, la localizzazione, l'affiliazione, il franchising, ovvero ancora la strutturazione in forma di catene di profumerie.

Nello studio TM16U, inoltre, al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori, le relative distribuzioni ventiliiche sono state suddivise sia in base alla forma giuridica (persone fisiche/società) che in base alla presenza/assenza di personale dipendente.

Conformemente a quanto previsto per gli altri studi di settore evoluti, e al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, il nuovo studio è applicabile anche ai soggetti che esercitano l'attività con più punti di vendita.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli studi di settore approvati per il periodo d'imposta 2004,

anche lo studio TM16U utilizza le percentuali di lavoro prestatato dal personale non dipendente, sia ai fini del calcolo del relativo indicatore di coerenza che della stima dei ricavi.

4.15. Studio di settore TM19U - Commercio all'ingrosso di abbigliamento

L'attività interessata è quella relativa ai codici attività:

- **51.41.1** - Commercio all'ingrosso di tessuti;
- **51.41.2** - Commercio all'ingrosso di articoli di merceria, filati e passamaneria;
- **51.41.3** - Commercio all'ingrosso di altri articoli tessili;
- **51.42.1** - Commercio all'ingrosso di abbigliamento e accessori;
- **51.42.3** - Commercio all'ingrosso di camicie, biancheria, maglieria e simili.

Lo studio di settore TM19U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM19U approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e relativo alle medesime attività.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SM19U costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 30 nuovi *cluster*, in luogo dei 14 che caratterizzavano il precedente studio, nell'ambito dei quali si evidenziano degli specifici gruppi omogenei di imprese specializzate in base al prodotto merceologico venduto.

Nello studio TM19U sono stati utilizzati due nuovi indicatori di coerenza, il "valore aggiunto per addetto" e la "durata delle scorte", che hanno sostituito i precedenti indicatori "produttività per addetto" e "rotazione del magazzino". In particolare, come è stato già precisato nel paragrafo 5.1 e 5.2 della circolare 58/E del 27 giugno 2002, i vecchi indicatori, utilizzati nello studio SM19U, non consentivano il raggiungimento di risultati pienamente attendibili. Per ovviare a tale anomalia, sono stati scelti i due nuovi indicatori che risultano maggiormente idonei per l'utilizzo nel settore del commercio all'ingrosso.

Inoltre, al fine di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori le distribuzioni ventiliiche sono state suddivise, oltre che per forma giuridica, anche sulla base del personale dipendente.

Conformemente a quanto previsto negli altri studi di settore evoluti e al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, **il nuovo studio consente l'applicabilità dello stesso ai soggetti che esercitano l'attività con più**

punti di vendita, indipendentemente dalla circostanza che questi risultino situati nell'ambito del medesimo comune. Si ricorda, infatti che il precedente studio SM19U prevedeva una causa di inapplicabilità nei confronti delle imprese che esercitano l'attività con più punti di vendita situati nell'ambito di un diverso territorio comunale.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli studi di settore approvati per il periodo d'imposta 2004, anche lo studio TM19U utilizza le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente ai fini del calcolo del relativo indicatore di coerenza e della stima dei ricavi.

A tal proposito si segnala, inoltre, che nelle funzioni di regressione si è tenuto conto anche delle possibili differenze di risultati economici legate a diverse tipologie di vendita (ingrosso a libero servizio, ingrosso con vendita al banco, dettaglio).

In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere in considerazione le circostanze già segnalate nel paragrafo 6.5 della circolare 54/E del 13 giugno 2001, ad eccezione di quella riguardante la valutazione del valore assunto dall'indicatore della produttività per addetto, in quanto detta anomalia è stata eliminata, come si è avuto già modo di dire nel presente paragrafo, mediante l'utilizzo di un nuovo indice di coerenza.

4.16. Studio di settore TM20U - Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria, di cancelleria e fornitura per ufficio

L'attività interessata è quella relativa al codice di attività **52.47.3** - "Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria, di cancelleria e fornitura per ufficio".

Lo studio di settore TM20U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nella *G.U.* n.74 del 31 marzo 2005) sostituisce, per il periodo d'imposta 2004, lo studio SM20U, approvato con decreto ministeriale del 3 febbraio 2000 e in vigore fino al periodo d'imposta 2003.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando le informazioni contenute nel modello SM20U, costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, relativo al periodo d'imposta 2002.

Nello studio TM20U è possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di 16 gruppi omogenei diversi dai 13 che caratterizzavano la versione precedente dello studio.

Tra le principali novità, emerge che il nuovo studio di settore determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto, che verranno colte dal nuovo TM20U.

Al fine di valutare in maniera più efficace le soglie di coerenza degli indicatori, le distribuzioni ventiliiche, sono state suddivise utilizzando anche le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente.

Per migliorare la stima dei ricavi, nella definizione delle funzioni di regressione si è tenuto conto anche delle possibili differenze di risultati economici legate alla tipologia di prodotti merceologici venduti.

4.17. Studio di settore TM27A - Commercio al dettaglio di frutta e verdura

L'attività interessata è quella relativa al codice attività **52.21.0** - "Commercio al dettaglio di frutta e verdura".

Lo studio di settore TM27A (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel *S.S.* della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM27A approvato con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 e relativo alla medesima attività.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello SM27A costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 10 nuovi *cluster*, in luogo degli 8 che caratterizzavano il precedente studio, permettendo, in particolare, di distinguere le imprese localizzate all'interno di supermercati o ipermercati.

Nella elaborazione dello studio si segnala un'evoluzione delle distribuzioni ventiliiche, che sono state suddivise sulla base del personale dipendente e della localizzazione dell'attività. L'affinamento, così operato sulle distribuzioni ventiliiche permette di valutare in modo più efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori.

Conformemente a quanto previsto negli altri studi di settore evoluti e al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, il nuovo studio consente l'applicabilità dello stesso ai soggetti che esercitano l'attività con più punti di vendita. Si ricorda, infatti che il precedente studio SM27A prevedeva una causa di inapplicabilità nei confronti delle imprese che esercitano l'attività con più punti di vendita.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli studi di settore approvati per il periodo d'imposta 2004, anche lo studio TM27A utilizza le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente ai fini del calcolo del relativo indicatore di coerenza e della stima dei ricavi.

In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere in considerazione le seguenti circostanze:

- in molti casi i soggetti rientranti in questo studio provvedono alla vendita di altri prodotti alimentari che

dovrebbero portare il contribuente ad una diversa classificazione dell'attività. Ai fini dell'attività di controllo, si richiama l'attenzione, pertanto, sulla corretta classificazione dei contribuenti in relazione all'effettiva attività esercitata;

- è stata riscontrata una certa criticità del modello a rappresentare compiutamente i soggetti quando le percentuali dei prodotti merceologici venduti interessano degli assortimenti non limitati esclusivamente a quelli tipici di frutta e verdura. Va valutato, in questo caso, se un eventuale scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati ovvero un risultato di incoerenza degli indicatori economici, dipenda da significative percentuali di vendite di prodotti diversi da frutta e verdura e con margini di ricarico molto bassi;

- le imprese che operano in questo settore possono subire gli effetti dovuti dagli andamenti stagionali dei prodotti e dai relativi prezzi, nonchè dalle variabilità indotte dai livelli superiori della filiera a cui appartengono. Va valutato, anche in questo caso, se un eventuale scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati possa dipendere da tali fenomeni.

4.18. Studio di settore TM28U - Commercio al dettaglio di tessuti, tappeti e biancheria per la casa

Le attività interessate sono quelle relative ai codici attività:

- **52.41.1** - Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa;
- **52.48.C** - Commercio al dettaglio di tappeti.

Lo studio di settore TM28U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel Supplemento straordinario della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM28U relativo ai seguenti codici attività: 52.41.1 - Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa; 52.48.C - Commercio al dettaglio di tappeti approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002.

Lo studio in esame consente una notevole semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti. **Viene, infatti, meno, grazie all'evoluzione, l'obbligo di annotazione separata per gli operatori economici che utilizzano più punti vendita (cosiddetti "multipunto").**

L'elaborazione del nuovo studio ha portato alla creazione di nuovi *cluster*, che passano da 8 a 9, e dalla ridefinizione delle distribuzioni ventili-liche che prima erano

suddivise solo per forma giuridica ed ora anche sulla base del personale dipendente.

4.19. Studio di settore TM29U - Commercio al dettaglio di mobili

Le attività interessate sono quelle relative ai codici attività:

- **52.44.1** - Commercio al dettaglio di mobili;
- **52.48.5** - Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica.

Lo studio di settore TM29U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2004, lo studio SM29U approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002.

L'evoluzione dello studio in esame ha permesso di isolare alcuni soggetti in *cluster* appositi, come quello raggruppante i negozi di cucine, e di eliminare altre tipologie più generiche a favore della creazione di ulteriori *cluster* più significativi, che sono infatti passati da 11 a 15.

Sono state inoltre rielaborate le distribuzioni ventili-liche, che prima dell'evoluzione erano suddivise per forma giuridica, mentre ora risultano suddivise sulla base della forma giuridica e della presenza o assenza di personale dipendente.

Lo studio in esame consente una notevole semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti. **Viene, infatti, meno, grazie all'evoluzione, l'obbligo di annotazione separata per gli operatori economici che utilizzano più punti vendita (cosiddetti "multipunto").**

Il nuovo studio, ha permesso di dare soluzione al problema, già evidenziato nella circolare n. 58/E del 2002, che segnalava nello studio SM29U la presenza dell'indicatore di coerenza denominato produttività per addetto che poteva essere influenzato in modo significativo dal diverso modello organizzativo scelto dall'impresa. Questo indicatore è stato sostituito dal "valore aggiunto per addetto" ottenuto dal rapporto tra il valore aggiunto e il numero degli addetti in modo da evitare che l'utilizzo di un diverso modello organizzativo di impresa (terziarizzazione dei servizi di consegna e montaggio) possa portare a risultati di non coerenza.

Il nuovo studio evoluto ha pertanto permesso di superare le criticità già evidenziate nel previgente studio di settore. Tuttavia, nonostante il nuovo studio sia stato elaborato sulla base dei nuovi dati forniti dai contribuenti, occorre tenere presente che, in particolari circostanze, nelle "svendite" degli articoli che costituiscono il "ma-

gazzino expo”, oltre alla rotazione “normale” del magazzino (già presa in considerazione nello studio), si verifica spesso la necessità di liberare i locali per effettuare il rinnovo straordinario delle aree espositive o per l’adeguamento degli stessi alle norme di sicurezza e di igiene. Relativamente al comparto cucine, è frequente l’esigenza di rinnovamento della gamma dei prodotti che impone la liquidazione dell’intero magazzino in tempi brevissimi. Questi fattori, comportano riduzioni del ricarico medio sulle vendite, in misura tanto maggiore, quanto più è limitato il fatturato rispetto al magazzino expo. Nel nuovo studio, quindi, sono stati inseriti i righe D53 e D54, al fine di misurare la percentuale degli acquisti di merci destinate all’allestimento di aree espositive e dei ricavi conseguiti dalla vendita delle stesse.

Relativamente agli indicatori di coerenza, è importante notare che il magazzino clienti può subire variazioni casuali e non prevedibili, collegate sia alla tempistica di approvvigionamento, sia al fatto che, in prossimità delle festività di fine anno, non sia possibile effettuare la consegna prevista. Tali variazioni possono far abbassare l’indice di rotazione del magazzino, soprattutto per le piccole e medie imprese.

4.20. Studio di settore TM40A - Commercio al dettaglio di fiori e piante

L’attività interessata è quella relativa al codice attività 52.48.A - “Commercio al dettaglio di fiori e piante”.

Lo studio di settore TM40A (approvato con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 17 marzo 2005, pubblicato nel S.S. della *G.U.* n. 74 del 31 marzo 2005) sostituisce, a decorrere dal periodo d’imposta 2004, lo studio SM40A approvato con decreto ministeriale del 8 marzo 2002 e relativo alla medesima attività.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle in-

formazioni contenute nel modello SM40A costituente parte integrante della dichiarazione Unico 2003, nonché delle ulteriori informazioni contenute nell’apposito questionario per l’evoluzione dello studio ESM40 relativo al periodo d’imposta 2002.

L’evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 14 nuovi *cluster*, in luogo dei 9 che caratterizzavano il precedente studio, permettendo di rappresentare meglio le caratteristiche delle imprese che operano nel settore.

Conformemente a quanto previsto negli altri studi di settore evoluti e al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, il nuovo studio consente l’applicabilità dello stesso ai soggetti che esercitano l’attività con più punti di vendita. Si ricorda, infatti che il precedente studio SM40A prevedeva una causa di inapplicabilità nei confronti delle imprese che esercitano l’attività con più punti di vendita.

In coerenza con le novità che contraddistinguono gli studi di settore approvati per il periodo d’imposta 2004, anche lo studio TM40A utilizza le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente ai fini del calcolo del relativo indicatore di coerenza e della stima dei ricavi.

In relazione all’applicazione di tale studio, si evidenzia che l’individuazione di specifici gruppi omogenei di imprese, sulla base delle informazioni contenute nell’apposito questionario per l’evoluzione dello studio ESM40, ha consentito allo studio medesimo di tenere conto in maniera adeguata delle circostanze segnalate nel paragrafo 12.5.12 della circolare 58/E del 27 giugno 2002.

Restano, tuttavia, ancora valide le cautele indicate nella citata circolare, con riguardo alla presenza del fenomeno dell’abusivismo e alla condizione critica delle piccole imprese che subiscono la concorrenza della distribuzione organizzata.

GLI STUDI REVISIONATI IN ANNI PRECEDENTI

Le evoluzioni che hanno interessato gli studi negli anni precedenti sono stati:

• **a decorrere dal periodo d'imposta 2001, lo studio:**

SG68U - "Trasporto merci su strada";

• **a decorrere dal periodo d'imposta 2002, gli studi:**

SD13U - "Finissaggio dei tessili" e

SG69A/B/C/D/E - "Attività degli edili" (questi ultimi sostituiti da un unico studio SG69U);

• **a decorrere dal periodo d'imposta 2003, gli studi:**

TD12U - "Fabbricazione e commercio di prodotti di panetteria" (che costituisce l'evoluzione dei previgenti studi SD12U ed SM14U - solo con riguardo all'attività di "Commercio al dettaglio di pane"),

TG44U - "Alberghi ed affittacamere" (che costituisce l'evoluzione dei previgenti studi SG44U ed SG65U),

TG61A - "Intermediari del commercio di prodotti alimentari, bevande e tabacco" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61A),

TG61B - "Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61B),

TG61C - "Intermediari del commercio di prodotti tessili, di abbigliamento (incluse le pellicce), di calzature e di articoli in cuoio" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61C),

TG61D - "Intermediari del commercio specializzato di prodotti particolari n.c.a. ed intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61D),

TG61E - "Intermediari del commercio di macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili, comprese macchine agricole e per ufficio" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61E),

TG61F - "Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61F),

TG61G - "Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61G),

TG61H - "Intermediari di commercio di legnami e materiali da costruzione" (che costituisce l'evoluzione dello studio SG61H),

TM01U - "Commercio al dettaglio alimentare" (che costituisce l'evoluzione dei previgenti studi SM01U e SM27C),

TM02U - "Commercio al dettaglio di carni (che costituisce l'evoluzione dello studio SM02U),

TM05U - "Commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature" (che accorpa i previgenti studi SM05A ed SM05B).

ELENCO NUOVE VARIABILI INSERITE MODELLI STUDI DI SETTORE 2005

SD05U

Aggiunto un quadro Z con 2 righe

SD11U

Aggiunto un quadro Z con 2 righe

SD13U

Aggiunto un quadro Z con 2 righe

SD31U

Nel quadro D modificata la sezione Materiali di Produzione con l'aggiunta di due righe.

Aggiunto un quadro Z con 15 righe.

SG42U

Aggiunto un quadro Z con 3 righe.

SG48U

Aggiunto un quadro Z con 3 righe.

SG69U

Modificato il quadro Z preesistente con l'aggiunta di 10 righe.

SG79U

Aggiunto un quadro Z con 5 righe.

SG82U

Aggiunto un quadro Z con 7 righe.

SG83U

Aggiunto un quadro Z con 4 righe

SG88U

Modificato il quadro Z preesistente con l'aggiunta di 4 righe.

SK23U

Aggiunto un quadro Z con 7 righe.

SK24U

Aggiunto un quadro Z con 14 righe.

SK25U

Aggiunto un quadro Z con 20 righe.

SM13U

Aggiunto un quadro Z con 3 righe.

SM23U

Aggiunto un quadro Z con 3 righe.

SM24U

Nel quadro D modificata la sezione Prodotti Commercializzati con lo sdoppiamento di un rigo.

Aggiunto un quadro Z con 9 righe.

SM31U

Aggiunto un quadro Z con 13 righe.

SM33U

Nel quadro D modificata la sezione Tipologia di Prodotto con l'inserimento di 4 righe

Aggiunto un quadro Z con 12 righe.

SM40B

Aggiunto un quadro Z con 16 righe.

SM42U

Aggiunto un quadro Z con 1 rigo.

SM44U

Aggiunto un quadro Z con 3 righe.

SM45U

Aggiunto un quadro Z con 5 righe.

SM46U

Aggiunto un quadro Z con 4 righe.

SM48U

Aggiunto un quadro Z con 6 righe.