



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTO

Circolare del 18/06/2004 n. 27

Oggetto:

Studi di settore. Periodo d'imposta 2003.

Testo:

- 1 Premessa. 4
- 2 I nuovi studi e le "evoluzioni" degli studi previgenti. 5
 - 2.1 Cause di inapplicabilita'. 10
 - 2.2 Studi approvati con carattere di sperimentaliita'. 11
- 3 Modifiche della territorialita' del settore turistico-alberghiero. 11
- 4 Correttivi automatici. 12
- 5 Adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi. 13
 - 5.1 Rilevanza dell'adeguamento ai fini delle imposte dirette, IVA e IRAP. 13
 - 5.2 Riflessi ai fini sanzionatori riguardanti l'integrazione dei maggiori ricavi o compensi per gli studi in vigore precedentemente al periodo d'imposta 2003. 15
- 6 Applicazione dei nuovi Codici Atecofin 2004. 17
- 7 Le novita' relative alla modulistica. 19
 - 7.1 Rapporti con il concordato preventivo. 20
 - 7.2 Doppio quadro contabile del reddito d'impresa o lavoro autonomo. 21
- 8 GERICO 2004 21
- 9 Studi di settore e regime delle attivita' marginali. 22
- 10 Annotazione separata. 22
 - 10.1 Soggetti obbligati a compilare i modelli per l'annotazione separata. 23
 - 10.2 Casi particolari SM80U - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione) e SM85U (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco). 24
 - 10.3 Criteri di individuazione dell'attivita' prevalente. 24
- ALLEGATO A 1
- PRECISAZIONI IN ORDINE AGLI STUDI IN VIGORE PRECEDENTEMENTE AL PERIODO D'IMPOSTA 2003.. 1
 1. Studio di settore SG40U - Valorizzazione e promozione immobiliare; Compravendita e locazione di beni immobili 2
 2. Studio di settore SG68U - Trasporto di merci su strada. 2
 3. Studio di settore SG48U - Riparazione di apparecchi elettrici per la casa. 3
 4. Personale non dipendente che partecipa all'attivita' dell'impresa. 4
- ALLEGATO B 1
- STUDI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2003 1
- SETTORE DEL COMMERCIO 2
 - 1 Studio di settore TM01U -Commercio al dettaglio di alimentari. 2
 2. Studio di settore TM02U - Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne. 2
 3. Studi di settore TM05U - Commercio al dettaglio di confezioni, biancheria, calzature e articoli di pelletteria. 3
 4. Studio di settore SM80U - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione. 4
 5. Studio di settore SM82U - Commercio all'ingrosso di metalli ferrosi e non ferrosi. 4
 6. Studio di settore SM83U - Commercio all'ingrosso di prodotti chimici 5
 7. Studio di settore SM84U - Commercio all'ingrosso di macchine utensili per la lavorazione dei metalli e del legno, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori. 5

8.	Studio di settore SM85U - Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco.	6
SETTORE DEI SERVIZI		7
9.	Studio di settore TG44U - Esercizi alberghieri, affittacamere e case per vacanze.	7
10.	Studi di settore TG61 A-B-C-D-E-F-G-H - Intermediari del commercio.	10
11.	Studio di settore SG90U - Pesca in acque marine, lagunari e acque dolci.	12
12.	Studio SG92U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti.	13
13.	Studio di settore SG93U - Design e styling relativo a tessili, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili ed altri beni personali o per la casa.	14
14.	Studio di settore SG94U - Produzioni cinematografiche.	15
SETTORE DELLE MANIFATTURE		16
15.	Studio di settore SD45U - Lavorazione del te' e del caffe' e commercio all'ingrosso di caffe'.	17
16.	Studio di settore SD49U - Fabbricazione di materassi.	19
17.	Studio di settore TD12U - Fabbricazione di prodotti di panetteria e dell'attivita' di commercio al dettaglio di pane.	19
SETTORE PROFESSIONISTI		21
18.	Studio di settore SK26U - Guide e accompagnatori turistici.	21
19.	Studio di settore SK28U - Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo e recitazione.	21
ALLEGATO C		1
STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2003		1
ALLEGATO D		1
MODELLI ALLEGATI STUDI DI SETTORE - SEGNALAZIONE MODIFICHE RISPETTO AL PERIODO D'IMPOSTA 2002		1

1 Premessa.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti sia in relazione ai 202 studi di settore gia' in vigore nel periodo di imposta 2002, sia in ordine ai 42 studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2003.

Vengono, altresì, fornite ulteriori indicazioni circa le modalita' 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 2003.

In relazione ai 42 studi di settore, in vigore dal periodo d'imposta 2003, si precisa che:

§ 29, sono i nuovi studi di settore approvati;

§ 13, costituiscono una revisione di 16 studi precedentemente in vigore.

I 42 nuovi studi di settore, applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2003, sono stati approvati con decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2003 e del 18 marzo 2004, pubblicati, rispettivamente, nei Supplementi Ordinari n. 21 alla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 30 del 6 febbraio 2004 e n. 54 alla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 76 del 31 marzo 2004.

Tali studi hanno per oggetto le attivita' economiche dei settori del commercio, delle manifatture, dei servizi e le attivita' professionali elencate nell'allegato C.

In data 6 novembre 2003 e 12 febbraio 2004 tali studi hanno avuto parere favorevole da parte della Commissione degli esperti, costituita ai sensi dell'art. 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998.

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, approvati dall'Agenzia delle Entrate con provvedimenti del 13 aprile 2004, sono i seguenti:

. 62, relativi alle attivita' economiche del commercio, pubblicati nel Supplemento Ordinario n. 94 alla Gazzetta Ufficiale n. 114 del 17 maggio 2004;

. 55, relativi alle attivita' economiche delle manifatture, pubblicati nel Supplemento Ordinario n. 96 alla Gazzetta Ufficiale n. 118 del

21 maggio 2004;

- . 69, di cui 51 relativi alle attivita' economiche dei servizi e 18 relativi alle attivita' professionali, pubblicati nel Supplemento Ordinario n. 97 alla Gazzetta Ufficiale n. 121 del 25 maggio 2004;
- . 42, di cui 29 relativi ai nuovi studi e 13 relativi all'evoluzione di studi gia' in vigore, pubblicati nel Supplemento Ordinario n. 103 alla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 29 maggio 2004.

Tali modelli possono essere utilizzati indifferentemente da persone fisiche, societa' di persone ed equiparate, societa' di capitali, enti commerciali ed equiparati ed enti non commerciali ed equiparati nell'ambito di tutti i modelli UNICO 2004, di cui costituiscono parte integrante.

2 I nuovi studi e le "evoluzioni" degli studi previgenti.

I nuovi studi approvati, in vigore dal periodo d'imposta 2003 interessano 97 attivita' economiche e coinvolgono circa 200.000 contribuenti.

Gli studi di settore in evoluzione coinvolgono invece 34 attivita' economiche e una platea di circa 530.000 contribuenti.

Gli studi revisionati, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, sono stati contraddistinti dalla lettera iniziale "T", invece della lettera "S", e riguardano:

TD12U - Fabbricazione e commercio di prodotti di panetteria (che costituisce l'evoluzione dei previgenti studi SD12U, codice attivita' 15.81.1 - Fabbricazione di prodotti di panetteria ed SM14U, solo con riguardo al codice attivita' 52.24.1 - Commercio al dettaglio di pane). Lo studio SM14U e' applicabile, quindi, a decorrere dal periodo d'imposta 2003 solo nei confronti dei contribuenti che esercitano come attivita' prevalente l'attivita' di commercio al dettaglio di pasticceria, dolci e di confetteria - codice 52.24.2.

TG44U - Alberghi ed affittacamere (che accorpa i 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 accorpa i previgenti studi SM01U ed 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).

Si ricorda che la prima revisione ha riguardato lo studio SG68U - Trasporto merci su strada, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2001, e, successivamente, a decorrere dal periodo d'imposta 2002, gli studi SD13U (Finissaggio dei tessili) e SG69A/B/C/D/E Attivita' degli edili (questi ultimi sostituiti da un unico studio SG69U).

L'evoluzione non costituisce una semplice operazione di aggiornamento e di manutenzione, ma rappresenta un momento importante per il perfezionamento degli studi di settore.

A dimostrazione del miglioramento della fase di analisi si sottolinea che con gli studi evoluti sono stati individuati 283 modelli organizzativi, rispetto ai 129 delle versioni precedenti, definendo per ogni modello organizzativo le fasi piu' importanti dello studio di settore attraverso:

- Q l'analisi degli indicatori economici e delle relative distribuzioni ventiliche;
- Q la selezione delle soglie di coerenza degli indicatori selezionati per l'analisi della coerenza;
- Q la definizione delle funzioni di ricavo per l'applicazione dell'analisi della congruita'.

Per gli studi approvati in "evoluzione", si segnalano alcune novita' introdotte nei comparti delle macellerie, degli intermediari di commercio, degli alberghi ed affittacamere, delle panetterie e pasticcerie, del dettaglio abbigliamento e calzature, analizzate piu' approfonditamente nell'allegato B alla presente circolare.

In particolare, per quanto riguarda le attivita' svolte dagli intermediari del commercio (studi TG61) sono stati approvati otto studi che costituiscono l'aggiornamento dei precedenti. Con gli studi aggiornati e' stata sterilizzata, nella funzione di ricavo, l'incidenza dei beni strumentali ed e' stata attribuita una maggiore rilevanza al cosiddetto "valore dell'intermediato", vale a dire ai volumi delle transazioni poste a base per l'applicazione delle commissioni d'agenzia. Tra le novita' introdotte occorre segnalare anche l'inserimento di correttivi territoriali legati all'area di svolgimento dell'attivita', alla rilevanza del canale distributivo, sia come tipologia dell'azienda rappresentata sia come tipologia di clientela. E' stato previsto, altresì, un correttivo per coloro i quali si trovano nei primi anni di attivita'.

Va, inoltre, evidenziato che con la "cluster analysis" sono stati individuati 198 modelli organizzativi definiti sulla base della tipologia di prodotto/servizio intermediato e della modalita' organizzativa (agente monomandatario, plurimandatario, sub-agente, esclusivo, distributore, con deposito, in tentata vendita, commissionario, agente di consorzio agrario o agenzie di rappresentanze).

Lo studio di settore TG44U, relativo agli esercizi alberghieri ed affittacamere, ha introdotto con l'evoluzione importanti novita' rispetto alle precedenti versioni. In particolare nello studio TG44U e' stato dato rilievo alle tariffe minime e massime praticate nelle singole strutture ricettive. In tal modo e' stato possibile intercettare quelle strutture che, a parita' di "numero di stelle", godono di una particolare posizione e che possono differenziare sensibilmente i ricavi potenziali (es. albergo situato in una zona di gran pregio).

A tal riguardo occorre evidenziare, inoltre, che lo studio TG44U, riguardante le attivita' di seguito indicate:

- Alberghi e motel, con ristorante, codice attivita' 55.10.A;
- Alberghi e motel, senza ristorante, codice attivita' 55.10.B;
- Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence, codice attivita' 55.23.4;
- Alloggi per studenti e lavoratori con servizi di tipo alberghiero, codice attivita' 55.23.6,

si applica, altresì, ai contribuenti che svolgono come attivita' non prevalente una o piu' delle seguenti attivita':

- a) Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina, codice attivita' 55.30.A;
- b) Bar e cafe', codice attivita' 55.40.A;
- c) Gelaterie e pasticcerie con somministrazione, codice attivita' 55.30.4.

In tali ipotesi non si applicano i criteri approvati con decreto del

Ministro dell'Economia e delle Finanze 25 marzo 2002 relativo all'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi, semplificando così i relativi obblighi per l'esercizio di più attività'.

Per le attività' relative alla panetteria lo studio di settore TD12U ha effettuato un accorpamento tra fabbricazione e commercio e lo scorporo dell'attività' di commercio al dettaglio di pane dallo studio di settore SM14U (dal 2003 quest'ultimo sarà applicabile per il solo settore della pasticceria codice attività' 52.24.2). Infatti, il nuovo studio di settore TD12U (Produzione di prodotti di panetteria, codice attività' 15.81.1 e Commercio al dettaglio di pane, codice attività' 52.24.1), si applica, altresì, ai contribuenti che svolgono come attività' non prevalente una o più delle seguenti attività':

- a) Supermercati, codice attività' 52.11.2;
- b) Discount di alimentari, codice attività' 52.11.3;
- c) Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari, codice attività' 52.11.4;
- d) Commercio al dettaglio di bevande (vini, birra ed altre bevande), codice attività' 52.25.0;
- e) Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari, codice attività' 52.27.1;
- f) Drogherie, salumerie, pizzerie e simili, codice attività' 52.27.2;
- g) Commercio al dettaglio di caffè torrefatto, codice attività' 52.27.3;
- h) Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari, codice attività' 52.27.4.

Anche in tali ipotesi non si applicano i criteri approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 25 marzo 2002 relativo all'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi.

Novità riguardano anche il settore del commercio al dettaglio di carne (studio TM02U). Per tale studio aggiornato è stata introdotta una variabile territoriale che tiene conto del diverso prezzo di vendita praticato in ciascun ambito territoriale. Per ogni provincia è stato determinato il valore di vendita al pubblico della carne sulla base del valore mediano dei prezzi dichiarati con il questionario ESM02.

Nell'ambito delle evoluzioni, riguardanti gli studi di settore, uno degli obiettivi principali perseguiti è stato quello della semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Sono state introdotte, infatti, semplificazioni relative agli esercizi multipunto, nel senso che per gli studi evoluti, approvati per il periodo d'imposta 2003, non è previsto l'obbligo dell'annotazione separata se l'esercizio dell'attività' viene svolto in diversi punti di produzione e/o vendita. Queste semplificazioni, unitamente agli accorpamenti sotto lo stesso studio di settore di alcune attività' (es. commercio di calzature e capi di abbigliamento), consentiranno di ridurre sensibilmente gli obblighi di annotazione separata.

Gli studi evoluti, quindi, hanno ridotto la platea dei contribuenti tenuti all'obbligo dell'annotazione separata, sia per le imprese multipunto (tutti gli studi evoluti sono applicabili ai soggetti con più punti vendita e/o di produzione) sia per le imprese multiattività' (il nuovo studio evoluto TM05U, ad esempio, costituisce l'aggiornamento di due precedenti studi di settore: SM05A - Commercio al dettaglio di abbigliamento e SM05B - Commercio al dettaglio di calzature).

Considerata la più elevata attendibilità degli studi in evoluzione approvati, in caso di accertamenti riguardanti i periodi di imposta precedenti, in sede di contraddittorio, il contribuente può chiedere all'ufficio di far valere le risultanze dell'applicazione dello studio revisionato per giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio.

2.1 Cause di inapplicabilità.

Nell'articolo 2 dei citati decreti ministeriali del 24 dicembre 2003 e del 18 marzo 2004, concernenti l'approvazione dei 42 studi di settore, in

vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2003, relativi ad attivita' economiche nel settore delle manifatture, dei servizi e del commercio, e' previsto che gli stessi non si applicano:

1. nel settore del commercio, per gli studi di settore contraddistinti dai codici SM47U (Commercio al dettaglio di natanti e accessori), SM80U (Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione) ed SM85U (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco) ed in assenza di annotazione separata, se l'esercizio dell'attivita' di impresa e' svolto attraverso l'utilizzo di piu' punti di vendita;
2. nel caso di esercizio di due o piu' attivita' d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore ed in assenza di annotazione separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attivita' non prevalenti (non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore) supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Nelle predette ipotesi, per il periodo d'imposta 2003, risultano applicabili i parametri come gia' chiarito nelle precedenti circolari.

2.2 Studi approvati con carattere di sperimentalieta'.

Gli studi di settore, applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2003, per i quali e' stata prevista, inizialmente, l'applicazione sperimentale sono quelli relativi alle attivita' professionali, quali: lo studio SK26U - Attivita' delle guide turistiche e degli accompagnatori turistici, SK27U - Consulenza informatica ed SK28U - Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo.

Per quanto riguarda gli effetti dell'applicazione sperimentale degli studi di settore, si rimanda alle precisazioni contenute nella circolare n. 121/E dell'8 giugno 2000 e nel paragrafo 5 della circolare n. 54/E del 13 giugno 2001.

3 Modifiche della territorialita' del settore turistico-alberghiero.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18 marzo 2004, e' stato effettuato l'aggiornamento delle aree della territorialita' delle attivita' turistico-alberghiere, gia' approvate con decreto del 26 febbraio 2000, nonche' l'aggiornamento delle aree territoriali omogenee modificate a seguito dell'istituzione di un nuovo comune. Gli aggiornamenti si applicano a decorrere dal periodo d'imposta 2003.

In tale contesto sono state, in particolare, recepite talune osservazioni formulate dagli Osservatori provinciali di Aosta e Frosinone, aggiungendo due nuovi cluster (i nn. 13 e 14) nella territorialita' delle attivita' turistico-alberghiere in modo da individuare i comuni coinvolti dalla crisi che ha interessato il turismo termale.

In particolare:

n il gruppo 13, comprende le localita' termali caratterizzate da grandi flussi turistici (appartengono a questo gruppo territoriale localita' affermate nell'ambito del turismo termale-salutistico nazionale quali Abano Terme, Montegrotto Terme, Salsomaggiore Terme, Montecatini, Chianciano e Fiuggi);

n il gruppo 14, comprende le localita' termali con bassa ricettivita' alberghiera.

L'aggiornamento della territorialita' specifica permettera' cosi' di stimare con precisione i correttivi territoriali per i comuni turistici a vocazione termale.

Nel contempo si e' proceduto alla manutenzione degli studi di settore SG44U (Alberghi e motel) e SG65U (Affittacamere e residence), sostituiti, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, dall'unico studio TG44U.

L'analisi territoriale legata al settore turistico-alberghiero, analogamente alla precedente approvata con D.M. 26 febbraio 2000, non ha l'obiettivo di classificare il patrimonio storico, artistico e ambientale, bensì quello di differenziare le modalita' di applicazione degli studi di settore, in termini di stima del ricavo, al fine di tener conto della localita' in cui l'impresa esercita l'attivita' economica, qualora le diverse caratterizzazioni della domanda e dell'offerta turistica siano in grado di influenzare in misura significativa e prevalente l'economia di un determinato comune con l'effetto di produrre una incidenza sui ricavi della

singola impresa operante nel comparto turistico-alberghiero.

Occorre inoltre evidenziare la particolarità del cluster 1 della territorialità turistico-alberghiera, che comprende circa 7.700 comuni italiani, molti dei quali pur avendo un interesse storico, culturale, artistico, non presentano, dal punto di vista dell'applicazione degli studi di settore, differenziali significativi in termini di risultati economici che non siano già stati colti dalle variabili indipendenti utilizzate nella stima dei ricavi. A questo va poi aggiunto che il "ricavo potenziale" derivante dall'applicazione degli studi di settore viene determinato sulla base di variabili che esprimono la fascia qualitativa, la potenzialità attrattiva e il tasso medio di occupazione della singola struttura ricettiva, attraverso l'utilizzo sia di variabili strutturali (ad esempio: il numero delle presenze, la classificazione delle strutture in base al numero di stelle, le tariffe applicate, il numero di giorni di apertura, ecc.) sia di variabili contabili (le spese per lavoro dipendente, il costo per la produzione di servizi, le spese per acquisti di servizi, il valore dei beni strumentali, il costo del venduto).

Di conseguenza, lo studio di settore arriva a determinare i "ricavi potenziali" di un'impresa alberghiera come risultante delle specifiche informazioni strutturali e contabili richieste con il modello e dell'influenza esercitata dalle più significative differenze in termini territoriali.

4 Correttivi automatici.

In alcuni studi (SK26U, SK27U, SK28U, SG92U, SG93U) sono stati previsti dei correttivi da applicarsi sulla stima del compenso teorico e minimo, analoghi a quelli già approvati per i precedenti studi dei professionisti. In particolare, i correttivi introdotti riguardano:

- utilizzo di personal computer acquisiti negli ultimi 5 anni o prima (solo per gli studi SG92U e SG93U);
- spesa per personale di segreteria e/o amministrativo (solo per gli studi SG92U, SK26U, SK27U e SK28U);
- quote di affitto locali, comprese nella spesa per "services" (solo per gli studi SG92U; SK26U, SK27U e SK28U).

5 Adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi.

5.1 Rilevanza dell'adeguamento 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.

Al riguardo si fa presente che l'art. 10, comma 10, della legge n. 146 del 1998, e l'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999 stabiliscono 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.

Con l'articolo 71 della legge n. 342/2000 veniva precisato che per il secondo periodo d'imposta in cui trovano applicazione gli studi di settore non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nella dichiarazione dei redditi ricavi, non annotati nelle scritture contabili, per adeguarli a quelli derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore. Con tale norma si è derogato dalla disposizione a regime prevista dal citato art. 2 del D.P.R. n. 195 del 1999 prevedendo la possibilità di adeguarsi in dichiarazione senza applicazione delle sanzioni ed interessi anche per il secondo periodo di applicazione degli studi entrati in vigore nel 1998.

Per il periodo d'imposta 2000, tale deroga non è stata riproposta dal legislatore, per cui con risoluzione n. 52/E del 2001 l'Agenzia delle Entrate ebbe a precisare che, in vigore dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, l'adeguamento, in sede di dichiarazione, dei ricavi contabilizzati a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore entrati in vigore con decorrenza anteriore al periodo di imposta 2000 rileva anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. Inoltre l'Agenzia in quella occasione precisò che per tale comportamento non era applicabile alcuna specifica sanzione.

In seguito, con l'articolo 9, commi 12 e 13, della legge n. 448 del 2001

(Finanziaria per il 2002), venne prevista la possibilita' di effettuare, per i periodi di imposta 2001 e 2002, l'adeguamento agli studi di settore in sede di dichiarazione dei redditi anche relativamente ad anni successivi a quello di prima applicazione degli studi stessi (o della relativa revisione) senza sanzioni ed interessi.

In sostanza, per i periodi d'imposta 1999, 2001 e 2002, la possibilita' di adeguarsi alle risultanze degli studi veniva stabilita dalla norma, con la precisazione che l'adeguamento in dichiarazione, in questi casi, non comportava applicazione di sanzioni ed interessi anche per i periodi d'imposta successivi a quelli di entrata in vigore.

Per il periodo d'imposta 2003 il legislatore non ha previsto l'analoga deroga effettuata in passato dai citati provvedimenti, con riferimento agli studi gia' in vigore prima del 2003.

Si e' cosi' tornati alla situazione analoga a quella dell'anno 2000, che aveva, a suo tempo, formato oggetto di specifici chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate (con la citata risoluzione 24 aprile 2001, n. 52/E, confermati dalla circolare 13 giugno 2001, n. 54/E, par. 13), ai quali occorre ora rifarsi per stabilire quali conseguenze derivano dall'adeguamento o dal mancato adeguamento nel modello UNICO 2004 per i contribuenti interessati dagli studi di settore gia' vigenti per i periodi d'imposta anteriori al 2003.

Ne deriva, pertanto, che per il periodo d'imposta 2003, torna applicabile il predetto art. 2, del D.P.R. n. 195 del 1999 in base al quale e' ammesso l'adeguamento in dichiarazione (senza sanzioni ed interessi) solo per il primo periodo di applicazione (o di evoluzione) degli studi, mentre per gli studi gia' in vigore precedentemente al 2003 non e' previsto "normativamente" alcun adeguamento. In definitiva per gli studi, in vigore dal periodo d'imposta 2003, approvati con i decreti del 24 dicembre 2003 e del 18 marzo 2004, l'adeguamento in dichiarazione e' ammesso senza che cio' comporti l'applicazione di sanzioni o interessi. In questo caso i maggiori ricavi o compensi non assumono alcuna rilevanza ai fini IRAP.

Relativamente agli studi di settore vigenti precedentemente al periodo d'imposta 2003 e' stata comunque prevista la possibilita' di integrare i ricavi o compensi in dichiarazione ed in questo caso le integrazioni dei maggiori ricavi o compensi alle risultanze degli studi di settore rileveranno anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Pertanto, nelle istruzioni della modulistica relativa ai dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore approvati a decorrere dal 1 gennaio 2003, al rigo F14 - Elementi contabili, si fa riferimento all'adeguamento agli studi di settore ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 195 del 1999, mentre nella modulistica relativa agli studi in vigore anteriormente al 2003 si fa riferimento alle "integrazioni alle risultanze degli studi".

Le predette considerazioni rilevano anche per gli studi approvati con carattere di sperimentality (es. professionisti) ovvero per i c.d. multipunto e multiattivita' che compilano il modello di annotazione separata. Si precisa che, per i soggetti obbligati all'annotazione separata, l'adeguamento all'ammontare dei ricavi scaturenti da GERICO A.S. avverra' senza sanzioni ed interessi nel caso in cui, fra i diversi studi, almeno uno studio sia stato oggetto di evoluzione per il periodo d'imposta 2003.

5.2 Riflessi ai fini sanzionatori riguardanti l'integrazione dei maggiori ricavi o compensi per gli studi in vigore precedentemente al periodo d'imposta 2003.

Anche ai fini sanzionatori, per il periodo d'imposta 2003, con riferimento agli studi gia' in vigore precedentemente a tale periodo, valgono le medesime considerazioni espresse con la citata risoluzione n. 52/E del 2001 e con la circolare n. 54/E del 2001.

Ferme restando, quindi, le direttive impartite con tale risoluzione e circolare, si ribadisce che ai fini IVA, la predetta integrazione non comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, per omessa registrazione di operazioni imponibili, stante la peculiarita' del sistema di determinazione del volume di affari basato sugli studi di settore che si differenzia sensibilmente dagli altri casi di ricostruzione induttiva dell'imponibile

previsti dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, in materia di IVA si rende applicabile esclusivamente la sanzione del 30 per cento, prevista dall'articolo 13 del citato decreto legislativo n. 471 del 1997, nei casi in cui l'integrazione abbia fatto emergere un tardivo o insufficiente versamento del tributo.

Riguardo poi a quali debbano essere tali termini per l'integrazione ai fini IVA, analogamente a quanto già chiarito con la citata circolare n. 54/E del 13 giugno 2001, i termini sono quelli previsti per l'ultima liquidazione periodica dell'anno di riferimento e, quindi, relativamente all'adeguamento IVA per il 2003, i termini sono:

- § 16 gennaio 2004, per i contribuenti mensili;
- § 16 febbraio 2004, per i contribuenti trimestrali 'speciali';
- § 16 marzo 2004 o i termini di versamento di UNICO 2004 con aggiunta dello 0,40% mensile, per i contribuenti trimestrali 'ordinari'.

I contribuenti nei cui confronti sia emerso un tardivo o insufficiente pagamento a seguito dell'integrazione agli studi di settore possono avvalersi dell'istituto del ravvedimento previsto dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 versando, prima che la violazione sia stata constatata e, comunque, entro i termini previsti dalle lettere a) e b) del comma 1 del citato articolo 13, la sanzione ridotta del 3,75 per cento (pari ad un ottavo della sanzione del trenta per cento) o, decorso il trentesimo giorno, quella del 6 per cento (pari a un quinto della sanzione del 30 per cento) unitamente agli interessi legali maturati fino al giorno del pagamento dell'imposta.

Con riferimento ai nuovi studi di settore o revisionati, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2003, si fa presente che il versamento deve essere effettuato con l'apposito codice tributo 6494, senza che la maggiore IVA dovuta debba confluire nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2003.

Mentre, con riferimento agli studi già in vigore antecedentemente al 1 gennaio 2003, la maggiore IVA dovuta deve essere versata con il codice 6012, per i mensili, 6099 per i trimestrali e 6034 per i versamenti da parte di soggetti con liquidazione IVA del quarto trimestre (c.d. trimestrali speciali) e deve confluire nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2003. In particolare, il maggior volume d'affari dovrà essere incluso nel quadro VE della dichiarazione IVA nel rigo corrispondente all'aliquota applicata ovvero, nel caso di operazioni soggette a più aliquote, nel rigo relativo all'aliquota più prossima a quella media calcolata. Nel rigo VE24 verranno riportate le relative variazioni.

6 Applicazione dei nuovi Codici Atecofin 2004.

L'Istituto Nazionale di Statistica ha predisposto la nuova classificazione delle attività economiche denominata ATECO 2002, da utilizzare nelle rilevazioni statistiche, che costituisce la versione nazionale della classificazione definita in ambito europeo ed approvata con Regolamento n. 29/2002 della Commissione Europea.

L'Agenzia delle Entrate ha definito una sottoclassificazione delle attività economiche ATECO 2002, funzionale alle proprie finalità istituzionali, che ha lo scopo di consentire anche una più puntuale applicazione degli studi di settore.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 dicembre 2003 è stata approvata la nuova tabella di classificazione delle attività economiche, denominata ATECOFIN 2004.

Tale nuova classificazione deve essere utilizzata con riferimento al codice di attività economica da indicare in atti e dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate a partire dal 1 gennaio 2004, ed in ogni altro adempimento posto in essere con l'Agenzia delle Entrate che ne richieda l'indicazione.

La modifica del codice dell'attività economica, derivante dall'applicazione della nuova tabella ATECOFIN 2004, non comporta l'obbligo di presentare apposita dichiarazione di variazione dati, ai sensi dell'art. 35, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La tabella ATECOFIN 2004 è resa disponibile in formato elettronico anche sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it <<http://www.agenziaentrate.gov.it>>. In particolare, per agevolare i contribuenti nella corretta individuazione del proprio codice attività, è disponibile, sullo stesso sito Internet e nella procedura GE.RI.CO 2004, un software che permette il raccordo tra la classificazione prevista dalla

previgente Atecofin 1993 e la nuova ATECOFIN 2004.

I modelli relativi agli studi di settore 2004 sono stati predisposti sulla base dei nuovi codici di attivita' ATECOFIN 2004. La nuova classificazione introdotta non comportera' particolari problemi ai fini dell'applicazione degli studi di settore, considerato che, nella maggior parte dei casi, anche con la nuova classificazione si rende applicabile lo stesso studio di settore in vigore precedentemente all'introduzione dei nuovi codici. Tuttavia, in particolari ipotesi, potrebbe accadere che, per effetto della nuova classificazione ATECOFIN 2004:

1. alcune attivita', che precedentemente non erano assoggettate ad alcun studio di settore o ai parametri, rientrino, con la nuova classificazione, in un codice di attivita' per il quale trova applicazione lo studio di settore o i parametri;
2. alcune attivita', che precedentemente erano assoggettate ad un determinato studio, con la nuova classificazione siano state incluse in uno studio diverso da quello precedentemente applicato;
3. alcune attivita', che precedentemente erano assoggettate a parametri, con la nuova classificazione, siano assoggettabili ad uno studio di settore;
4. alcune attivita', che precedentemente erano assoggettate allo studio di settore, con la nuova classificazione, siano assoggettabili ai parametri;
5. alcune attivita', che precedentemente erano assoggettate a studi o ai parametri, con la nuova classificazione non siano assoggettabili ne' ad uno studio di settore ne' ai parametri.

In tutte le predette ipotesi, il contribuente sara' comunque tenuto ad applicare la disciplina (studio di settore o parametri) vigente prima dell'introduzione della nuova classificazione ATECOFIN 2004. Conseguentemente se, ad esempio, precedentemente all'introduzione della nuova classificazione, il contribuente, svolgendo la medesima attivita' economica, non era assoggettato ad alcun studio di settore o ai parametri e con la nuova classificazione ATECOFIN 2004 le attivita' risultino incluse in uno studio di settore o ai parametri, lo stesso non sara' assoggettato agli studi o ai parametri.

Pertanto, 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, lo stesso dovra' indicare nel quadro RF, RG o RE del modello UNICO 2004 il codice ATECOFIN 2004 in vigore dal 1 gennaio 2004 relativo alla propria attivita' esercitata, mentre nell'allegato studi di settore dovra' indicare il codice attivita' ATECOFIN 2004 collegato allo studio di settore applicabile precedentemente alla introduzione dei nuovi codici di attivita'.

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

7 Le novita' relative alla modulistica.

Le novita' riguardanti la modulistica relativa ai dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore da segnalare riguardano:

Q la precisazione, inserita nelle istruzioni, che tutti i riferimenti agli articoli del TUIR, approvato con D.P.R. n. 917 del 1986, non riguardano le modifiche intervenute ad opera del d.lgs. n. 344 del 2003;

Q nel quadro F - dati contabili e' stata inserita una casella da barrare nel caso in cui il soggetto, per il periodo d'imposta 2003, e' in contabilita' ordinaria per opzione, anche se l'opzione e' stata esercitata in periodi d'imposta precedenti;

Q nelle istruzioni alla modulistica si fa presente che tra i collaboratori coordinati e continuativi devono essere indicati anche

quelli assunti secondo la modalita' riconducibile ad un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli artt. 61 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (attuazione della c.d. "riforma Biagi");

- Q sono state inserite ulteriori informazioni nel quadro Z - Dati complementari che verranno utilizzate per aggiornare gli stessi studi il prossimo anno, evitando in questo modo di inviare appositi questionari ai contribuenti;
- Q nel quadro X - relativo ai correttivi - viene precisato che le informazioni ivi richieste dovranno essere obbligatoriamente indicate. Gli scorsi anni tali indicazioni erano facoltative e le stesse venivano utilizzate, determinando appositi correttivi, solo nel caso in cui il contribuente che risultava "non congruo" alle risultanze degli studi voleva fruire delle riduzioni previste (es. apprendisti, ecc.);
- Q viene precisato nelle istruzioni che l'allegato studi di settore deve essere compilato anche da coloro i quali hanno aderito al concordato preventivo biennale 2003-2004.

7.1 Rapporti con il concordato preventivo.

I contribuenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale di cui all'articolo 33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, sono tenuti alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, cosi' come ricordato anche nelle istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2004.

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 ammissibilita', pregiudicando in tal caso per l'Agenzia delle Entrate la possibilita' di emettere un eventuale accertamento sulla base degli studi di settore. Per il medesimo motivo resta fermo l'obbligo di invio del modello "Parametri" per i contribuenti soggetti a tale metodologia di controllo.

Il permanere dell'obbligo di indicazione dei dati in questione e', 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'attivita' 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 nonche' con metodo induttivo in caso di omessa tenuta, sottrazione alla ispezione o indisponibilita' 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 congruita'", cosi' come quelle di cosiddetta "incoerenza", costituiscono di per se' stesse elementi di innesco per l'attivita' di controllo.

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

Con riferimento ai 42 studi approvati per il periodo d'imposta 2003, generalmente i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore contengono un solo quadro degli elementi contabili relativo al reddito d'impresa o al reddito di lavoro autonomo. Sei modelli, di cui quattro relativi ad attivita' dei servizi - SG41U (Studi di mercato e sondaggi di opinione), SG91U (Attivita' degli agenti e broker delle assicurazioni; Attivita' dei periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni), SG93U (Design e styling relativo a tessili, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili e altri beni personali o per la casa) e SG94U (Produzioni cinematografiche e di video; Distribuzioni cinematografiche e di video; Attivita' radiotelevisive) - e due dei professionisti - SK26U (Attivita' delle guide e degli accompagnatori turistici) e SK28U (Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo, Creazioni e interpretazioni nel campo della recitazione) - sono stati predisposti con un doppio quadro contabile (F e G) destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio della attivita' in forma di impresa, nel caso in cui il soggetto esercita l'attivita' in tale forma, o professionale nel caso in cui l'attivita' venga esercitata in forma di lavoro autonomo.

8 GERICO 2004

Le novità relative al software GERICO 2004 riguardano principalmente l'introduzione della nuova classificazione ATECOFIN 2004. Al tal fine, per agevolare il contribuente, è stata inserita una funzione che permette di instradare il contribuente nella attribuzione del nuovo codice di attività'. Il software vuole essere un utile ausilio per i contribuenti, fermo restando che è consigliabile verificare attentamente le note esplicative per individuare con maggior precisione il codice ATECOFIN 2004 applicabile per l'attività effettivamente esercitata.

9 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 2003, i limiti dei ricavi o compensi per usufruire del regime agevolato delle attività marginali sono stabiliti dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 13 aprile 2004, pubblicato nella G.U. 22 aprile 2004, n. 94.

All'interno del software GE.RI.CO. 2004 è disponibile una funzione specifica (GE.RI.CO. Marginali 2004) che consente di verificare l'entità dei ricavi determinati tenendo conto delle predette riduzioni e permette di verificare se il soggetto rientra o meno nel regime agevolato in questione.

10 Annotazione separata.

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 nei 42 nuovi studi di settore (comprensivi di 13 evoluzioni che sostituiscono 16 studi precedenti) approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2003.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2004, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 128 del 3 giugno 2004, inoltre, sono stati approvati i modelli da utilizzare per il periodo d'imposta 2003, 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, anche per il periodo d'imposta 2003 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 2004" 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.

Cio' 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 SD, SG, SK imprese, SM, nonché TD, TG e TM (per gli studi che costituiscono le evoluzioni di quelli precedenti) 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.

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

Come indicato nei paragrafi 2 e 5 delle relative istruzioni al Modello per l'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per i contribuenti che esercitano più attività non incluse nel medesimo studio ed almeno una delle attività'

comprese nei nuovi studi di settore approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2003 (ad eccezione di quelli che costituiscono evoluzioni di studi già in vigore), 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 2004. 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 non sono considerati esclusi dai predetti obblighi poiché tali studi rappresentano delle revisioni 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.

10.2 Casi particolari SM80U - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione) e SM85U (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco).

Considerata la particolare tipologia di beni venduti nell'ambito dell'esercizio delle attività di "Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione" - codice attività 50.50.0 (studio SM80U) e "Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco" - codice attività 52.26.0 (studio SM85U), per i contribuenti che svolgono una delle due attività, la neutralizzazione delle componenti afferenti alle attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavo fisso è effettuata mediante la compilazione rispettivamente dei soli modelli SM80U ovvero SM85U, indipendentemente dalle percentuali di ricavi netti conseguita con la vendita dei beni soggetti ad aggio o a ricavo fisso e con le modalità specificatamente indicate nel paragrafo 9.3.1 delle istruzioni al Modello per l'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

La predetta modalità di neutralizzazione delle componenti afferenti alle attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavo fisso, analoga a quella già prevista l'anno precedente per lo studio SM13U, consente la piena applicabilità degli studi SM80U ed SM85U anche nell'ipotesi in cui la percentuale di ricavi netti conseguiti con la vendita di tali beni superi il 20% che, per la generalità degli studi, costituisce il limite oltre il quale è necessario utilizzare i modelli per l'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

10.3 Criteri di individuazione dell'attività prevalente.

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.

È stato più volte precisato che per attività prevalente si intende l'attività dalla quale è derivato il maggiore ammontare di ricavi conseguiti o compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Il predetto criterio consente, nella generalità dei casi, un'agevole individuazione dell'attività prevalentemente svolta dal contribuente, tuttavia, con riferimento ad attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, è emersa più volte l'incertezza degli operatori sulla corretta valorizzazione dei ricavi provenienti da detti beni al fine di individuare l'attività prevalente.

Al riguardo, si ritiene opportuno precisare 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, dovrà 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

inapplicabilita' relativa all'esercizio di piu' attivita' non appartenenti al medesimo studio di settore.

Restano fermi, naturalmente, i criteri cui si e' fatto riferimento per altri fini legati all'applicazione degli studi di settore. In particolare, i ricavi provenienti dall'attivita' di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, vanno considerati per l'entita' dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni sia ai fini dell'individuazione del limite di 5.164.569 euro, oltre il quale non risultano applicabili gli studi di settore, che ai fini dell'indicazione del valore da riportare nel rigo F15 del quadro contabile dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore, nonche' ai fini dell'indicazione dei valori all'interno del modello M relativo all'annotazione separata.

Nei righe F01 e F05, nel quadro F degli elementi contabili, relativo alle esistenze iniziali e alle rimanenze finali, nonche' nel rigo F09, relativo al costo di acquisto delle merci, non si dovra' tener conto dei costi di acquisto relativi ai beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi.

Nell'allegato A sono riportate precisazioni in relazione alla corretta applicazione di alcuni studi di settore in vigore precedentemente al 1 gennaio 2003.

Nell'allegato B sono riportate alcune precisazioni in merito alla corretta compilazione dei modelli relativi ai 42 studi di settore approvati per il periodo d'imposta 2003; sono altresì individuate alcune peculiarita' che tengono conto anche di talune osservazioni avanzate dalla Commissione degli esperti, di cui gli uffici potranno tenere conto in sede di accertamento sulla base degli studi di settore.

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 e n. 39/E del 17 luglio 2003.

ALLEGATO A

PRECISAZIONI IN ORDINE AGLI STUDI IN VIGORE PRECEDENTEMENTE AL PERIODO
D'IMPOSTA 2003

1. Studio di settore SG40U - Valorizzazione e promozione immobiliare;
Compravendita e locazione di beni immobili

Le attivita' interessate dallo studio di settore SG40U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2003 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 20 marzo 2003), sono quelle relative ai seguenti codici di attivita':

- 70.11.0 - Valorizzazione e promozione immobiliare;
- 70.12.0 - Compravendita di beni immobili;
- 70.20.0 - Locazione di beni immobili.

In relazione a tale studio, si osserva che e' stata riscontrata una tendenza alla sovrastima dei ricavi a seguito dell'applicazione del software

GERICO nei confronti delle imprese che esercitano attivita' di affitto di terreni per uso agricolo.

Tale sovrastima deriva dalla particolare modalita' di determinazione dei relativi proventi effettuata mediante l'applicazione di tariffe d'estimo ai sensi dell'art. 90 del T.U.I.R. nel testo aggiornato con le modifiche apportate con D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (corrispondente all'art. 57 del testo previgente).

Secondo l'art. 90, infatti, i proventi derivanti dagli immobili situati nel territorio dello Stato che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, ne' beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni del Capo II (Redditi fondiari) del Titolo I (IRPEF). In sostanza in tali ipotesi l'impresa che concede in affitto terreni per uso agricolo dovra' dichiarare, per tali redditi, solo la rendita catastale.

Pertanto, si osserva che:

- a) nel caso in cui l'attivita' svolta dal contribuente consista esclusivamente nell'affitto di terreni per uso agricolo, lo studio non e' in grado di stimare correttamente tale attivita', per cui in fase di accertamento l'ufficio dovra' tenere in considerazione tale particolarita';
- b) nel caso in cui l'attivita' di affitto di terreni per uso agricolo sia comunque compresa tra quelle svolte dal contribuente, pur non essendo l'unica, l'ufficio avra' cura di tenere conto di tale situazione nell'ambito dell'attivita' di controllo.

2. Studio di settore SG68U - Trasporto di merci su strada.

L'attivita' interessata da tale studio e' quella relativa al codice attivita' 60.24.0, Trasporto di merci su strada.

In relazione all'applicazione di tale studio di settore, e' necessario evidenziare che, per effetto dell'art. 16 del Decreto Legge n. 269 del 30 settembre 2003, convertito nella Legge n. 326 del 24 novembre 2003, il riferimento temporale concernente il rimborso per credito d'imposta relativo al gasolio per autotrazione (c.d. caro petrolio) concesso agli autotrasportatori per il periodo dal 1 gennaio 2003 al 31 dicembre 2003, e' stato stabilito con scadenza annuale e non piu' in misura semestrale come in precedenza. In particolare, la norma stabilisce che la domanda di rimborso debba essere presentata entro il 31 marzo 2004.

Tale credito d'imposta, ai fini dell'applicazione dello studio SG68U, risulta essere oggetto di apposito correttivo a favore di quei contribuenti che, risultando "non congrui", hanno la facolta' di rettificare il peso di alcune variabili. Il correttivo e' utile per verificare se l'eventuale differenza tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quello risultante dalla applicazione dello studio di settore derivi, in tutto o in parte, dal peso attribuito alle variabili considerate in misura tale da non consentire un'esatta rappresentazione della realta' economica delle imprese interessate. I contribuenti possono in tal modo segnalare che la non congruita' deriva dalla particolare rilevanza che tali variabili hanno assunto nella determinazione dei ricavi presunti.

Va inoltre precisato che il correttivo in questione e' presente nel rigo X04 del quadro "X" del relativo modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio stesso e ricordato con il rigo RU90 del quadro RU di UNICO 2004 (Persone fisiche, Societa' di persone, Societa' di capitali ed enti commerciali, Enti non commerciali).

Per il periodo d'imposta 2003, la modifica normativa intervenuta con il Decreto Legge n. 269 del 2003, comporta di conseguenza l'impossibilita' per l'autotrasportatore "non congruo" di indicare dapprima nel quadro "RU" di UNICO 2004 e successivamente nel quadro "X" del Modello SG68U, l'ammontare complessivo del credito d'imposta spettante.

Premesso che il costo sostenuto per il gasolio nel periodo d'imposta 2003 dall'autotrasportatore va contabilizzato, nella determinazione del reddito d'impresa, in base al principio di competenza, e che lo stesso importo ha un peso anche nella funzione di ricavo risultante da GERICO, la situazione che si verifichera' sara' quella che l'ammontare del credito d'imposta risultera' in misura inferiore ai fini dell'applicazione del correttivo, ma varra' per l'intero importo ai fini dell'applicazione dello

studio di settore.

Il contesto sin qui esposto potrebbe, in taluni casi, generare delle distorsioni nelle risultanze di GERICO per quegli autotrasportatori che non risultassero congrui anche utilizzando il correttivo per il credito d'imposta per il gasolio.

Esclusivamente per il periodo d'imposta 2003, andra' pertanto valutata da parte degli Uffici delle Entrate la posizione di quei contribuenti che potrebbero trovarsi nella situazione appena descritta, verificando se la "non congruita" derivi realmente, in tutto o in parte, dall'impossibilita', da parte dell'autotrasportatore, di utilizzare l'ammontare complessivo del credito d'imposta ai fini del correttivo.

A tal fine sara' cura dell'ufficio richiedere al contribuente la documentazione necessaria comprovante l'importo del credito d'imposta riconosciuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nel 2004 per il 2003 e considerare tale ammontare ai fini della verifica della posizione del contribuente.

3. Studio di settore SG48U - Riparazione di apparecchi elettrici per la casa.

In relazione all'applicazione di tale studio, la Commissione degli esperti, nella riunione del 12 febbraio 2004, ha fatto presente che la Direttiva Comunitaria n. 1999/44/CE, recepita con D.lgs. n. 24 del 2 febbraio 2002, ha esteso a due anni il periodo di garanzia da difetti dei beni di consumo. In tale periodo, infatti, il consumatore, a determinate condizioni, in caso di difetto di conformita' del bene acquistato ha diritto al ripristino, senza spese, della conformita' dello stesso mediante riparazione o sostituzione ovvero ha diritto ad un'adeguata riduzione del prezzo o alla risoluzione del contratto.

Al riguardo, si segnala, oltre quanto gia' precisato nella circolare n. 39/E del 2003, che a seguito di tale modifica e' possibile che, in talune ipotesi, sia aumentato anche il numero delle prestazioni a carico dei produttori dei beni in garanzia, il cui compenso, riconosciuto al riparatore per singola prestazione dalla casa madre, e' generalmente inferiore a quello di mercato praticato per i beni fuori garanzia. A tal riguardo, l'ufficio, nella fase del contraddittorio con il contribuente, avra' cura di verificare se la "non congruita" possa derivare da tali situazioni, valutando adeguatamente le prestazioni effettuate in garanzia.

4. Personale non dipendente che partecipa all'attivita' dell'impresa.

Relativamente alle modalita' di compilazione dei quadri extracontabili dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (compresi quelli approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2003), nei quali tra l'altro vengono richieste informazioni riguardanti il personale e gli addetti all'attivita' dell'impresa (ad eccezione del "quadro A - dati relativi al personale addetto all'attivita'") si precisa che, ai fini di una corretta compilazione dei righi, tra gli addetti ed il personale non dipendente che partecipano all'attivita' dell'impresa, devono essere indicati anche il titolare dell'impresa stessa, i soci ed associati, i collaboratori coordinati e continuativi, i collaboratori dell'impresa familiare ed il coniuge dell'azienda coniugale, altre tipologie di familiari che prestano attivita' nell'impresa, gli amministratori non soci e coloro che effettuano prestazioni occasionali.

Si fa inoltre presente che dovranno altresì essere indicati anche i collaboratori assunti secondo le modalita' riconducibili a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli artt. 61 e seguenti del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 in attuazione della c.d. "riforma Biagi".

ALLEGATO B

STUDI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2003

SETTORE DEL COMMERCIO

1. Studio di settore TM01U - Commercio al dettaglio di alimentari.

Lo studio riguarda i seguenti codici attivita':

- 52.11.2 - Supermercati;
- 52.11.3 - Discount di alimentari;
- 52.11.4 - Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari;
- 52.25.0 - Commercio al dettaglio di bevande (vini, birra ed altre bevande);
- 52.27.1 - Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari;
- 52.27.2 - Drogherie, salumerie, pizzicherie e simili;
- 52.27.3 - Commercio al dettaglio di caffe' torrefatto
- 52.27.4 - Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari

Lo studio di settore in esame, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2003, costituisce l'"evoluzione" degli studi di settore SM01U e SM27C (in vigore fino al periodo d'imposta 2002), approvati rispettivamente con i decreti ministeriali del 30 marzo 1999 e del 15 febbraio 2002.

Nello studio TM01U confluiscono attivita' di commercio al dettaglio collegate tra loro e che molto spesso, nella realta' imprenditoriale, sono svolte dallo stesso soggetto in un unico punto vendita. Pertanto, con la predetta evoluzione sono stati ridotti gli obblighi relativi alla annotazione separata e si da' la possibilita', ai contribuenti che svolgono dette attivita', di applicare un unico studio di settore piu' conforme alla realta' economica delle loro aziende.

2. Studio di settore TM02U - Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.22.0 - Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne.

Lo studio di settore TM02U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18.03.2004, pubblicato nel S.O. della G.U. n. 76 del 31 marzo 2004) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, lo studio SM02U relativo ai seguenti codici attivita': 52.22.1 Commercio al dettaglio carni bovine, suine, equine, ovine e caprine; 52.22.2 Commercio al dettaglio di carni, pollame, conigli, selvaggina, cacciagione.

Il nuovo studio e' stato elaborato anche sulla base delle informazioni recepite con il questionario ESM02, inviato ai contribuenti interessati nel 2003 e relativo all'anno d'imposta 2001. L'evoluzione dello studio in esame ha permesso di dare soluzione al problema, gia' evidenziato nella circolare n. 110 del 1999, delle oscillazioni che il prezzo di vendita al dettaglio della carne subisce nelle diverse aree del territorio nazionale. A tal riguardo e' stato introdotto un apposito correttivo basato sul valore mediano dei prezzi, calcolato distintamente per ogni provincia.

L'evoluzione ha consentito altresì di valutare gli effetti prodotti dalla crisi del settore causata dall'emergenza BSE ed inoltre di tenere in debita considerazione le innovazioni introdotte nel settore del commercio dalla Legge Bersani (D.Lgs. n. 114/1998) con la creazione di nuovi "cluster" per quelle attivita' di macelleria, cosiddette "allargate", che commercializzano anche prodotti e generi alimentari diversi dalla carne (scatolame, surgelati, pasta, vino, olio ecc.).

Si fa presente che lo studio TM02U non e' applicabile ai soggetti che esercitano il commercio al dettaglio di carni e prodotti a base di carne presso i mercati rionali come ambulanti a posteggio fisso che devono invece fare riferimento allo studio di settore SM03A.

3. Studio di settore TM05U - Commercio al dettaglio di confezioni, biancheria, calzature e articoli di pelletteria.

Le attivita' interessate dallo studio sono:

- 52.42.1 Commercio al dettaglio di confezioni per adulti;
- 52.42.2 Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati;
- 52.42.3 Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie;
- 52.42.5 Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte;
- 52.43.1 Commercio al dettaglio di calzature e accessori;
- 52.43.2 Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio.

Lo studio di settore TM05U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. della G.U. n. 76 del 31 marzo 2004), sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, gli studi SM05A e SM05B relativi ai seguenti codici attivita': 52.42.1 Commercio al dettaglio di confezioni per adulti, 52.42.2 Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati, 52.42.3 Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie (SM05A); 52.42.6 Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte, 52.43.1 Commercio al dettaglio di calzature e accessori, pellami, 52.43.2 Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio (SM05B).

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 sia per gli operatori economici che utilizzano piu' punti vendita (cosiddetti "multipunto") che per coloro che esercitano attivita' precedentemente ricomprese nei due diversi studi ora accorpati (cosiddetti "multiattivita").

Il nuovo studio tiene altresì in considerazione le innovazioni introdotte nel settore del commercio dalla Legge Bersani (D.Lgs. n. 114/1998).

In relazione al predetto studio, si fa altresì presente che, come tra l'altro già rilevato nella circolare n. 39/E del 2003, allegato 3.C, nel settore del commercio si assiste ad una significativa ristrutturazione, caratterizzata dalla diffusione, anche nel settore non alimentare, della grande distribuzione organizzata, che si riflette nei confronti dei piccoli esercizi commerciali. L'andamento sfavorevole delle vendite, può determinare, in alcuni casi, la necessita' di ricorrere in modo piu' massiccio alle vendite "a saldo" che comportano una diminuzione del ricarico e, di conseguenza, un peggioramento del posizionamento dell'impresa rispetto alla congruita' dei ricavi.

Al tal fine, come ribadito nella predetta circolare, in fase accertativa sarà opportuno valutare l'effettivo impatto sul contribuente di tale situazione di crisi, prendendo in considerazione, oltre alla situazione particolare dell'impresa, anche il contesto territoriale e di settore in cui opera.

4. Studio di settore SM80U - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione.

Lo studio riguarda i seguenti codici attivita':

- 50.50.A - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione;
- 50.50.B - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione con annessa stazione di servizio

Lo studio SM80U è caratterizzato da un'alta percentuale di ricavi derivanti da attivita' di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso.

Tali ricavi sono però neutralizzati dallo studio stesso che stima solamente la parte relativa alle attivita' ulteriori.

Il software GERICO provvede automaticamente a calcolare la quota parte delle spese e/o dei costi che fanno riferimento alle attivita' per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi e ne neutralizza l'effetto ai fini dell'applicazione dello studio in esame. Ciò è evidenziato nelle istruzioni del quadro F relativo agli "Elementi contabili" con riferimento ai dati da inserire nei righi F11, F12 e F13.

Occorre precisare che ai fini dell'individuazione dell'attivita' prevalente, per quanto riguarda l'attivita' di "vendita al dettaglio di carburante per autotrazione", occorre fare riferimento ai ricavi lordi derivanti dalla vendita di carburante. Tuttavia, si fa presente che ai fini della individuazione del limite previsto per l'applicazione degli studi di settore occorrerà fare riferimento agli aggi o ricavi fissi risultanti da tali vendite.

5. Studio di settore SM82U - Commercio all'ingrosso di metalli ferrosi e non ferrosi.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 51.52.1 - Commercio all'ingrosso di metalli ferrosi semilavorati;
- 51.52.2 - Commercio all'ingrosso di minerali metalliferi;
- 51.52.3 - Commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati;
- 51.52.4 - Commercio all'ingrosso despecializzato di metalli e di minerali metalliferi.

Ai fini dell'applicabilita' di tale studio, si fa presente che:

. il settore e' caratterizzato dal fenomeno della c.d. vendita sulla base delle condizioni di riacquisto. Si tratta di un sistema basato sull'oscillazione del prezzo dei metalli, fattore estremamente variabile, soprattutto per quanto concerne il mercato del rame e dell'alluminio. L'oscillazione ufficiale del prezzo dei metalli, oltre ad essere imprevedibile, puo' condizionare in modo consistente l'operativita' aziendale.

. in alcuni casi, sono tenuti in magazzino particolari prodotti, diversi da quelli commercializzati prevalentemente dall'azienda, esclusivamente "per servizio", ossia per poter soddisfare le eventuali richieste di determinati clienti. Poiche' la rotazione del magazzino e' strettamente legata alla tipologia di prodotti che vengono commercializzati, in tale ipotesi l'indice di rotazione potrebbe risultare basso proprio a causa della presenza di detti beni. Pertanto, tale circostanza potrebbe giustificare un'eventuale incoerenza verso il basso dell'indice di rotazione del magazzino.

6. Studio di settore SM83U - Commercio all'ingrosso di prodotti chimici

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice 51.55.0 Commercio all'ingrosso di prodotti chimici.

In relazione a tale studio, si fa presente che, sulla base delle indicazioni fornite da una Associazione di categoria, sono state inserite nel Quadro Z del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, informazioni piu' dettagliate sulla tipologia di vendita praticata.

7. Studio di settore SM84U - Commercio all'ingrosso di macchine utensili per la lavorazione dei metalli e del legno, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 51.61.0 - Commercio all'ingrosso di macchine utensili per la lavorazione dei metalli e del legno;
- 51.62.0 - Commercio all'ingrosso di macchine per le costruzioni;
- 51.63.0 - Commercio all'ingrosso di macchine per l'industria tessile, di macchine per cucire e per maglieria;
- 51.65.0 - Commercio all'ingrosso di altre macchine per l'industria, il commercio e la navigazione;
- 51.66.0 - Commercio all'ingrosso di macchine, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori.

Con particolare riferimento ai soggetti operanti nel settore del Commercio all'ingrosso di macchine ed accessori agricoli (codice di attivita' 51.66.0), e' stato rappresentato che negli ultimi anni nel settore si e' verificata una flessione nei margini di ricavi dovuta a fattori contingenti. Conseguentemente, spesso, le case costruttrici, per mantenere le produzioni, impongono obiettivi sempre piu' competitivi e promuovono vendite promozionali con bassi prezzi di vendita.

Pertanto, qualora il soggetto risulti incoerente per l'indicatore "Margine Operativo Lordo" (= (ricavi - (costo del venduto + costo per la produzione di servizi + spese per acquisti di servizi + spese per lavoro dipendente x 100) diviso ricavi), la presenza di vendite promozionali, imposte dalle case costruttrici, che obbligano a vendite con bassi margini, potra' eventualmente essere presa in considerazione per giustificare lo scostamento dal predetto indice di coerenza.

Inoltre, l'attuale situazione del mercato spesso impone che, a seguito della vendita, venga effettuato il ritiro in permuta di macchinari,

attrezzature e trattori usati con l'obbligo della messa a norma prima della rivendita. Gli stessi beni contribuiscono ad un aumento delle giacenze e favoriscono un indice di movimentazione molto basso dovuto alla scarsa richiesta del mercato. L'"Indice di rotazione del magazzino" potrebbe essere influenzato dalla presenza di tali rimanenze di macchinari e attrezzature usate ritirate in permuta. Tale circostanza, se effettivamente verificata, potrebbe giustificare un'eventuale incoerenza del suddetto indice.

Nella definizione delle funzioni di ricavo sono risultati significativi dei correttivi territoriali che interagiscono con la variabile "costo del venduto". Tali correttivi non hanno una funzione discriminante ma rettificano il ricavo stimato qualora le differenze territoriali non vengano completamente colte dalla cluster analysis. Tra i dieci cluster emersi dallo studio di settore quelli tipici del settore agricolo sono il cluster 2 - Grossisti che vendono prevalentemente prodotti per il settore agricolo e dell'hobbystica/giardinaggio ed il cluster 6 - Imprese di piccole dimensioni specializzate nella vendita di prodotti per il settore agricolo. Nel cluster 2 la procedura ha individuato un correttivo positivo per i soggetti operanti in province con alto livello di benessere, con un tessuto produttivo industriale e rete commerciale prevalentemente tradizionale o in province con benessere molto elevato, in aree fortemente terziarizzate e sviluppate, con rete distributiva molto evoluta; nel cluster 6 e' emerso un correttivo negativo per i soggetti operanti in province con livelli di benessere e scolarizzazione molto bassi ed attivita' economiche legate prevalentemente al commercio di tipo tradizionale o in province con basso livello di benessere, minor scolarizzazione e rete distributiva tradizionale.

8. Studio di settore SM85U - Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice 52.26.0 Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco.

Lo studio si applica altresì ai contribuenti che, unitamente alla predetta attivita', svolgono l'attivita' di ricevitoria del lotto e di altri giochi a pronostici (codice attivita' 92.71.0). Lo studio si applica anche nel caso in cui i ricavi derivanti dall'attivita' di ricevitoria siano prevalenti rispetto ai ricavi derivanti dall'attivita' di commercio al dettaglio dei prodotti del tabacco.

Si precisa che i ricavi da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione dello studio sono esclusivamente quelli derivanti dalla ricevitoria, quale attivita' complementare, mentre lo svolgimento delle altre attivita' comprese nel codice 92.71.0 (scommesse, case da gioco) comporta l'applicazione delle regole generali in materia di annotazione separata e parametri.

SETTORE DEI SERVIZI

9. Studio di settore TG44U - Esercizi alberghieri, affittacamere e case per vacanze.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 55.10.A - Alberghi e motel, con ristorante;
- 55.10.B - Alberghi e motel, senza ristorante;
- 55.23.4 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence;
- 55.23.6 - Alloggi per studenti e lavoratori con servizi di tipo alberghiero.

Lo studio di settore TG44U (approvato con decreto del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2004) costituisce l'evoluzione degli studi di settore:

SG44U relativo ai codici di attivita' 55.11.0 "Alberghi e motel, con ristorante" e 55.12.0 "Alberghi e motel, senza ristorante";
SG65U relativo ai codici attivita' 55.23.4 "Affittacamere per brevi soggiorni, case per vacanze" e 55.23.6 "Altri esercizi alberghieri complementari (compresi i residences)".

Gli studi di settore SG44U e SG65U erano stati approvati con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000 ed avevano validita', ai fini

dell'accertamento, a decorrere dal periodo di imposta 1999. La Commissione degli esperti prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, aveva esaminato i predetti studi nella riunione del 3 febbraio 2000, mentre la nuova versione, e' stata esaminata il 12 febbraio 2004 ed ha validita', ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2003.

Le nuove analisi effettuate sugli studi SG44U e SG65U 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 2001, completati con le informazioni contenute nei questionari ESG44 inviati ai contribuenti per l'evoluzione degli studi in oggetto, sia caratterizzazioni della nuova territorialita'. Da questo punto di vista, l'apporto degli Osservatori Provinciali di Frosinone e di Aosta e' risultato fondamentale per individuare le peculiarita' del luogo di svolgimento delle attivita' al fine di ottenere una migliore aderenza dello studio di settore alle specifiche realta' economiche territoriali.

L'evoluzione dello studio di settore delle imprese turistico-alberghiere (TG44U) ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi, le variazioni di mercato all'interno del settore economico.

In particolare, sono stati individuati 14 modelli organizzativi distinti sulla base del tipo di struttura (alberghiera, RTA, case per vacanza), della sua dimensione e della tipologia di servizio offerto.

Inoltre, al fine di cogliere, nei diversi modelli organizzativi, le differenze legate ad eventuali collocazioni territoriali piu' o meno favorevoli e/o a flussi turistici indotti da magneti particolarmente o scarsamente attrattivi, e' stato ritenuto opportuno rilevare con i questionari per l'evoluzione le tariffe minime e massime per singola struttura alberghiera.

Tale rilevazione ha permesso di identificare il livello delle tariffe della singola struttura ricettiva, che, utilizzato nella funzione di ricavo, ha determinato dei correttivi da applicare al coefficiente della variabile "presenze".

La nuova versione dello studio analizza le diverse tipologie di strutture ricettive, alberghiere ed extra alberghiere quali alberghi, motel, villaggi albergo, residences turistico alberghieri, affittacamere e case per vacanze.

Gli elementi che hanno maggiormente contribuito a determinare i modelli di business individuati sono risultati i seguenti:

- la tipologia e la classificazione in stelle delle strutture ricettive alberghiere;
- la tipologia delle strutture ricettive extra alberghiere;
- la dimensione degli esercizi in termini di numero di camere (con e senza bagno) ed unita' abitative dotate di servizi igienici e cucina autonomi;
- i servizi offerti alla clientela alloggiata (pernottamento, pernottamento e colazione, mezza pensione, pensione completa);
- i servizi offerti alla clientela non alloggiata (ristorazione, banchettistica e servizio bar);
- l'offerta di servizi accessori (es. cure termali, centro fitness/benessere).

Inoltre, nella definizione della funzione di ricavo, si e' analizzato l'effetto dovuto alle caratteristiche di stagionalita', utilizzando il numero di giorni di apertura dell'esercizio.

Oltre a cio', considerando le particolarita' strutturali delle attivita' esaminate, sono state individuate precise soluzioni finalizzate a superare gli obblighi dell'annotazione separata, non solo in presenza di piu' unita' operative, ma anche in riferimento all'esercizio di piu' attivita'. Questo lavoro di analisi ha consentito di cogliere le possibili interconnessioni tra le varie attivita' esercitate, censite dai diversi codici Istat.

E' stata cosi' contemplata la possibilita' che l'operatore economico svolga anche altre attivita' complementari, oltre quelle principali esercitate in forma prevalente. Tali altre attivita' complementari sono state identificate tra quelle che hanno una frequenza molto elevata e che generalmente affiancano quella prevalente.

Per l'individuazione dei soggetti obbligati all'applicazione dello

studio di settore TG44U, si dovra' fare riferimento all'ammontare dei ricavi prevalenti conseguiti dall'esercizio di una o piu' attivita' di seguito indicate:

- 55.10.A - Alberghi e motel, con ristorante;
- 55.10.B - Alberghi e motel, senza ristorante;
- 55.23.4 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence;
- 55.23.6 - Alloggi per studenti e lavoratori con servizi di tipo alberghiero.

Lo studio di settore TG44U si applica anche se il soggetto esercita, unitamente alle citate attivita', svolte in forma prevalente, le seguenti attivita' complementari in modo non prevalente rispetto alle prime:

- 55.30.A - Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina;
- 55.30.4 - Gelaterie e pasticcerie con somministrazione;
- 55.40.A - Bar e cafe'.

Nella fase di confronto tra le Associazioni di categoria e l'Agenzia delle Entrate, che ha preceduto l'approvazione dello studio di settore TG44U, e' emerso che le attivita' analizzate sono svolte adottando modalita' organizzative tali da richiedere, per la fase di applicazione dello studio di settore, l'elaborazione di un nuovo indicatore ("valore aggiunto per addetto") ai fini di una piu' puntuale analisi della coerenza, in sostituzione della "produttivita' per addetto".

La formula utilizzata dal software di calcolo GE.RI.CO. e' la seguente:

$$\text{valore aggiunto per addetto} = \frac{(\text{ricavi} - \text{costi})}{\text{numero addetti} \times 1000}$$

dove:

costi = costo del venduto + costo per la produzione di servizi + spese per acquisti di servizi;

costo del venduto = esistenze iniziali + acquisti - rimanenze finali;

numero addetti = (giornate retribuite dei dipendenti)/312
 + (titolare (nel caso di persone fisiche)
 + collaboratori continuati e continuativi che prestano attivita' prevalentemente nell'impresa
 + collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale (nel caso di persone fisiche)
 + associati in partecipazione che apportano lavoro prevalentemente nell'impresa
 + soci con occupazione prevalente nell'impresa (nel caso di societa')
 + amministratori non soci (nel caso di societa')) * ponderati con i giorni di apertura dell'esercizio nell'anno.

Al fine di pervenire ad una piu' corretta stima del ricavo puntuale e del ricavo minimo ammissibile, e' stato introdotto un correttivo da applicare alla variabile "presenze" in relazione alla tipologia di clientela appartenente a "gruppi intermediati e non" nella funzione di regressione. L'applicazione GE.RI.CO. 2004, pertanto, ai fini dell'analisi della congruita', calcola automaticamente un abbattimento percentuale con riferimento alle variabili presenti nella sezione "Tipologia di clientela - Percentuale sulle presenze" righe D38 e D39 del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore TG44U.

Occorre ricordare che, con decreto del 18 marzo 2004, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 73 del 31 marzo 2004, sono state aggiornate le aree territoriali omogenee per le attivita' turistico-alberghiere (precedentemente approvate con decreto del 26 febbraio 2000 pubblicato nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 67 del 21 marzo 2000), che consentono di differenziare le modalita' di applicazione degli studi di settore al fine di tener conto del luogo in cui l'impresa svolge l'attivita' economica,

Nell'ambito dell'evoluzione dello studio di settore (TG44U) sono state effettuate analisi territoriali con l'obiettivo di cogliere possibili

differenziali della capacita' di produrre ricavi legati alla localizzazione territoriale delle imprese alberghiere, a parita' delle altre condizioni di natura contabile e strutturale.

10. Studi di settore TG61 A-B-C-D-E-F-G-H - Intermediari del commercio.

Le attivita' interessate sono quelle comprese nei seguenti studi di settore:

- TG61A: codici di attivita': 51.17.1 - Intermediari del commercio di prodotti ortofrutticoli; 51.17.2 - Intermediari del commercio di altri prodotti alimentari, bevande e tabacco;
- TG61B: codice di attivita' 51.15.0 - Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta;
- TG61C: codice di attivita' 51.16.0 - Intermediari del commercio di prodotti tessili, abbigliamento, calzature e articoli in cuoio, pellicce;
- TG61D: codici di attivita': 51.18.1 - Intermediari del commercio di prodotti di carta, cancelleria, libri; 51.18.2 - Intermediari del commercio di prodotti di elettronica; 51.18.3 - Intermediari del commercio di prodotti farmaceutici e di cosmetici; 51.18.4 - Intermediari del commercio di attrezzature sportive, biciclette e altri prodotti n.c.a.; 51.19.0 - Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno;
- TG61E: codice di attivita' 51.14.0 - Intermediari del commercio di macchine, impianti industriali, navi e aeromobili, macchine agricole, macchine per ufficio;
- TG61F: codice di attivita' 51.11.0 - Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati;
- TG61G: codice di attivita' 51.12.0 - Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria;
- TG61H: codice di attivita' 51.13.0 - Intermediari del commercio di legname e materiali da costruzione.

Gli studi di settore TG61/ A-B-C-D-E-F-G-H (approvati con decreto del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2004) costituiscono l'evoluzione degli studi di settore:

- SG61A: codice attivita' 51.17.0 "Intermediari del commercio di prodotti alimentari, bevande e tabacco";
- SG61B: codice attivita' 51.15.0 "Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta";
- SG61C: codice attivita' 51.16.0 "Intermediari del commercio di prodotti tessili, di abbigliamento (incluse pellicce), di calzature e di articoli in cuoio mobili, articoli per la casa e ferramenta";
- SG61D: codici attivita': 51.18.0 "Intermediari del commercio specializzato di prodotti particolari n.c.a."; 51.19.0 "Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno";
- SG61E: codice attivita' 51.14.0 "Intermediari del commercio di macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili (comprese macchine agricole e per ufficio)";
- SG61F: codice attivita' 51.11.0 "Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati";
- SG61G: codice attivita' 51.12.0 "Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria";
- SG61H: codice attivita' 51.13.0 "Intermediari del commercio di legname e materiali da costruzione".

Gli studi di settore SG61A, SG61B, SG61C, SG61D erano stati approvati con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 ed avevano validita', ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo di imposta 1998, mentre gli studi SG61E, SG61F, SG61G, SG61H erano stati approvati con decreto ministeriale del 2 febbraio 2000 ed avevano validita', ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo di imposta 1999.

La Commissione degli esperti, istituita dall'art. 10, comma 7, della legge 8 maggio 1998, n. 146, ha esaminato le nuove versioni dei suddetti

studi nella riunione del 12 febbraio 2004 ed i nuovi studi TG61 (A-B-C-D-E-F-G-H) hanno validita', ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2003.

L'evoluzione degli studi SG61A, SG61B, SG61C, SG61D, SG61E, SG61F, SG61G, SG61H e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2001, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG61 inviato a tutti i contribuenti interessati dalle attivita' di intermediazione del commercio, per l'evoluzione degli studi in oggetto con riferimento al periodo d'imposta 2001.

L'evoluzione di tali studi di settore ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi e le variazioni di mercato intervenute all'interno del settore economico considerato.

Con l'evoluzione, le funzioni di ricavo degli studi degli intermediari del commercio sono state completamente rinnovate. Dal modello di stima dei ricavi e' stato escluso il valore dei beni strumentali e sono stati, invece, utilizzati i volumi dell'intermediato.

Tra le principali novita' introdotte si segnala che:

- Q e' stata sterilizzata l'incidenza dei beni strumentali, escludendo dalla funzione di stima del ricavo, il valore degli autoveicoli;
- Q e' stata attribuita una maggiore rilevanza al cosiddetto "valore dell'intermediato", vale a dire ai volumi delle transazioni poste a base per l'applicazione delle commissioni d'agenzia;
- Q e' stato preso in considerazione il "canale distributivo", sia dal punto di vista della tipologia di azienda rappresentata, che sotto l'aspetto della tipologia della clientela;
- Q sono stati inseriti dei correttivi territoriali legati all'area di svolgimento dell'attivita';
- Q e' previsto un correttivo per coloro i quali si trovano all'inizio dell'attivita', per cogliere la minore redditivita' connessa ai primi anni di esercizio dell'attivita' di intermediazione.

Tutte queste modifiche hanno rivoluzionato il modello di stima dei ricavi per gli studi di settore degli intermediari del commercio rispetto al precedente.

Va, inoltre, evidenziato che con la "cluster analysis" sono stati individuati 198 modelli organizzativi definiti sulla base della tipologia di prodotto/servizio intermediato e della modalita' organizzativa (agente monomandatario, plurimandatario, sub-agente, esclusivo, distributore, con deposito, in tentata vendita, commissionario, agente di consorzio agrario o agenzie di rappresentanze).

Occorre tener presente che, in alcune particolari situazioni, possono verificarsi scostamenti, anche notevoli, fra i ricavi dichiarati e quelli stimati dovuti alla significativa differenza fra le provvigioni dichiarate dal singolo operatore e quelle osservate tra i soggetti appartenenti allo stesso cluster.. Tali scostamenti possono originare situazioni di "non congruita'" o di "non coerenza" per alcune tipologie di intermediari di commercio. Puo', infatti, accadere che situazioni di mercato o particolari intese fra aziende mandanti e agenti di commercio, prevedano una percentuale di provvigioni molto inferiore al "valore medio" calcolato dallo studio di settore. In questi casi, sara' cura dell'ufficio, nella fase del contraddittorio con il contribuente, esaminare tutta la documentazione idonea a provare i piu' bassi valori delle provvigioni contrattualmente stabiliti e valutare, quindi, la rispondenza della singola realta' economica ai risultati di Gerico.

Si evidenzia altresì che per alcuni intermediari classificati contrattualmente come plurimandatari, ma operanti di fatto per una sola azienda, si possono verificare situazioni di "non congruita'", che sono invece sensibilmente corrette nel caso in cui gli stessi operatori vengano classificati come monomandatari. Anche in questo caso, sara' cura dell'ufficio, verificare attraverso idonea documentazione fornita dal contribuente, la corretta classificazione dell'agente di commercio e valutare (inserendo nel software Gerico, la diversa modalita' organizzativa), l'eventuale diversa stima dei ricavi per quegli agenti che operano in forza di un mandato conferito come plurimandatario, ma che da almeno 12 mesi stiano operando per conto di una sola azienda mandante.

11. Studio di settore SG90U - Pesca in acque marine, lagunari e acque dolci.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai codici attivita':

05.01.1 - Pesca in acque marine e lagunari e servizi connessi;

05.01.2 - Pesca in acque dolci e servizi connessi;

In merito all'applicazione di tale studio di settore si evidenzia che le norme del Codice della Navigazione impongono la presenza a bordo delle imbarcazioni da pesca di un numero minimo di addetti (le c.d. tabelle d'armamento). Conseguentemente, il numero dei marittimi a bordo delle navi da pesca, tenuto conto delle caratteristiche delle imbarcazioni e del tipo di pesca effettuato, e' predeterminato dalla legge e non modificabile. Questa circostanza comporta che, nel caso in cui in sede di regolamentazione contrattuale sia stata adottata, nei confronti dei dipendenti, la tipologia di "retribuzione alla parte con minimo monetario garantito", l'armatore dovra' provvedere ad integrare la retribuzione ai dipendenti qualora il valore del pescato, sulla base del quale viene calcolata la somma da corrispondere al dipendente, non sia sufficiente a raggiungere la retribuzione minima contrattualmente stabilita.

Pertanto, tale situazione potra' evidenziare, eventualmente, una situazione di crisi dell'impresa.

12. Studio SG92U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice di attivita' 74.12.C - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attivita' in materia di amministrazione, contabilita' e tributi.

Per tale attivita' e' gia' in vigore, a partire dall'anno 2001, lo studio SK06U rivolto esclusivamente a quei contribuenti che determinano redditi derivanti dallo svolgimento dell'attivita' in maniera professionale.

Lo studio SG92U e' invece rivolto esclusivamente al mondo delle imprese, composto sia da ditte individuali che da societa' di persone e di capitali.

In tale ambito operativo va segnalata la presenza delle societa' di servizi costituite dalle associazioni di categoria, le quali rispondono ad un preciso indirizzo normativo assunto dal legislatore in sede di qualificazione e disciplina dei Centri di Assistenza Fiscale; i CAF infatti sono autorizzati allo svolgimento di attivita' di assistenza fiscale sia direttamente che attraverso societa' di servizi costituite dalle stesse associazioni che hanno promosso i Centri. Cio' ha comportato la scelta, di gran parte delle Associazioni di categoria, di costituire delle societa' di capitali ai fini sopra indicati che operano, solitamente, attraverso rapporti di convenzione con i rispettivi Centri di Assistenza Fiscale.

La suddivisione in cluster elaborata ai fini dello studio ha fatto emergere uno specifico gruppo omogeneo (cluster 2) in cui, generalmente, ricadono le societa' di servizi facenti capo alle Associazioni di categoria.

Sulla base di questa premessa, sono stati richiesti, all'interno del modello relativo allo studio in argomento, nel quadro Z, "Dati complementari", ulteriori dati al fine di individuare con maggiore precisione i soggetti interessati da rapporti con strutture associative o professionali alle quali fanno riferimento.

In relazione all'applicazione di tale studio e' opportuno tenere in considerazione alcune circostanze ai fini della corretta stima dei ricavi.

In particolare, nei confronti delle societa' di servizi facenti capo alle Associazioni di categoria, va attentamente valutato che:

- . lo studio di settore collochi prevalentemente detti soggetti all'interno del cluster 2;
- . unitamente allo svolgimento dell'attivita' in materia fiscale, non sia svolta anche attivita' sindacale o di altro tipo, senza la necessaria comunicazione all'amministrazione finanziaria del relativo codice attivita'. Lo svolgimento di altre attivita' non opportunamente codificate, non permette, infatti, l'adozione delle cautele gia' previste dalla disciplina generale sugli studi di settore nei confronti delle imprese che svolgono altre attivita' oltre a quella prevalente (causa di

inapplicabilita' legata allo svolgimento di attivita' secondarie che determinano una percentuale di ricavi superiore al 20% dei ricavi complessivi). Nel caso di specie, per le societa' di servizi costituite dalle associazioni di categoria che svolgono l'attivita' contraddistinta dal codice 74.12.C, lo studio SG92U provvedera' a stimare correttamente i ricavi d'impresa, solo nel caso in cui dette societa' non esercitino ulteriori attivita' da cui conseguono ricavi superiori al 20% dei ricavi complessivi.

Infine, come gia' segnalato, dette societa' di capitali, in quanto promosse da associazioni di categoria, nello svolgere anche servizi di tipo sindacale nei confronti dei propri associati, non perseguono esclusivamente finalita' di lucro. Infatti, i corrispettivi percepiti dai CAF per l'espletamento delle attivita' di consulenza e assistenza fiscale, successivamente retrocessi alle societa' di servizi convenzionate, nella maggioranza dei casi, non sono in linea con i valori di mercato, ma vengono fissati dalle amministrazioni pubbliche in funzione di apposite convenzioni.

Sulla base di questa premessa va precisato che lo studio in esame, avendo individuato un gruppo omogeneo (cluster 2) sostanzialmente composto dalle societa' di servizi in argomento, effettua la valutazione dei ricavi attribuibili a queste societa' in considerazione dei corrispettivi medi da esse conseguiti per i servizi prestati.

Ai fini della corretta compilazione del corrispondente modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione dello studio, si segnala che il relativo quadro B e' stato predisposto per indicare i dati relativi ad un massimo di dieci unita' immobiliari utilizzate per l'esercizio dell'attivita'. Qualora il contribuente utilizzasse un numero superiore di unita', dovra' indicare nei righe da B04 a B08 del quadro B, relativo alla decima unita' immobiliare, le informazioni ottenute sommando i dati relativi a tale unita' a quelle relative alle ulteriori unita' immobiliari utilizzate.

13. Studio di settore SG93U - Design e stiling relativo a tessili, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili ed altri beni personali o per la casa.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 74.87.5 - Design e stiling relativo a tessili, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili ed altri beni personali o per la casa.

Lo studio interessa tutti i contribuenti che svolgono questa attivita', sia essa esercitata in forma d'impresa ovvero di lavoro autonomo.

L'esercizio delle attivita' di design e stiling puo' dar luogo a redditi derivanti da royalties ovvero "redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico";

I redditi derivanti da "royalties", se conseguiti nell'esercizio di attivita' di impresa, non generano criticita' ai fini dell'applicazione dello studio; nel caso, invece, in cui vengano percepiti nell'esercizio di attivita' di lavoro autonomo, questi costituiscono compensi di cui all'articolo 53, comma 2, lettera b) del TUIR, cosi' come modificato dal D.Lgs. n. 344 del 2003 (gia' articolo 49) e, pertanto, sono compensi che non vengono stimati dallo studio in esame. Lo studio di settore, infatti, stima l'ammontare dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui al comma 1 dell'articolo 54 (gia' articolo 50) del citato TUIR.

In tali ipotesi i relativi costi sostenuti, che hanno determinato direttamente il conseguimento di royalties, non devono essere dichiarati nel quadro G degli elementi contabili dell'allegato studi di settore. Tuttavia puo' accadere che talvolta non sia possibile scindere del tutto i costi imputabili ai compensi di cui all'articolo 53, comma 2, lettera b) del TUIR e quelli invece riferibili ai compensi di cui all'articolo 54, comma 1 del citato TUIR.

A tal riguardo, al fine di fornire ulteriori informazioni agli uffici, e' stato predisposto un apposito quadro Z - Dati complementari nel quale il contribuente deve dichiarare la percentuale di tempo impiegata per lo svolgimento di attivita' da cui derivano o potrebbero derivare eventuali future royalties, rispetto al tempo complessivo dedicato all'attivita' di design e stiling.

14. Studio di settore SG94U - Produzioni cinematografiche.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 92.11.0 - Produzioni cinematografiche e di video;
- 92.12.0 - Distribuzione cinematografica e di video;
- 92.20.0 - Attivita' radio-televisive.

Lo studio SG94U e' stato elaborato tenendo conto della possibilita' che l'attivita' possa essere svolta sia in forma d'impresa che in forma di lavoro autonomo. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio dell'attivita' in forma di impresa o professionale. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tale attivita' in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello SG94U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

SETTORE DELLE MANIFATTURE

In fase di elaborazione di questi studi, come accade frequentemente per il comparto manifatturiero, si e' riproposto il problema della valutazione dei beni strumentali, in quanto non sempre gli stessi vengono impiegati in modo continuativo nel ciclo produttivo.

Nelle circolari nn. 110/E del 21 maggio 1999, 121/E dell'8 giugno 2000 e 39/E del 17 luglio 2003, era gia' stata segnalata agli uffici locali dell'Agenzia, in sede di attuazione dell'attivita' accertatrice, la necessita' di valutare l'effettivo utilizzo dei macchinari, anche sulla base dei consumi inerenti ai predetti beni.

In particolare, occorre sempre valutare attentamente l'eta' e il livello di obsolescenza dei macchinari: tener conto esclusivamente del valore a costo storico degli stessi potrebbe in alcuni casi non essere indicativo del loro effettivo grado di efficienza e apporto produttivo. Tale situazione potrebbe generare, per molte imprese, risultati di incoerenza rispetto agli indicatori economici utilizzati. In tali circostanze i contribuenti, nella fase di contraddittorio con gli uffici dell'Agenzia, potranno dimostrare che eventuali anomalie riscontrate, rispetto ai risultati dell'applicazione dello studio, ai fini della stima della congruita' dei ricavi, nonche' agli indicatori di coerenza, potrebbero essere riconducibili al "particolare" utilizzo dei beni strumentali nel proprio processo produttivo.

Si ricorda, altresì, che, come precisato nella circolare n. 58/E del 2002, e' possibile non tener conto del valore dei beni strumentali che risultano inutilizzati nel corso dell'esercizio, a condizione che non siano state dedotte le relative quote di ammortamento.

Si segnala inoltre che, per l'intero comparto degli studi delle manifatture, approvati per il periodo d'imposta 2003, per i contribuenti che svolgono l'attivita' mediante l'utilizzo di piu' punti di produzione e/o di vendita questi non saranno tenuti a compilare il modello relativo all'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, in quanto il software applicativo e' in grado di cogliere le realta' economiche anche dei contribuenti cd. "multipunto".

Per quanto attiene i nuovi studi di settore, approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2003, non sussiste piu', quindi, causa di inapplicabilita' in caso di svolgimento dell'attivita' mediante l'utilizzo di piu' punti di produzione, in quanto la presenza di piu' unita' locali deve essere considerata come una caratteristica fisiologica delle attivita' esercitate.

Occorre inoltre sottolineare che la Commissione degli esperti, nella seduta del 12 febbraio 2004, ha anche espresso la necessita' di proseguire l'attivita' di approfondimento di alcuni studi gia' in vigore, relativi alle attivita' dell'area c.d. "TAC" (tessile, abbigliamento e calzaturiero) per i quali occorre procedere alla loro evoluzione in tempi brevi. La finalita' e' 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 della situazione di crisi economica che ha investito negli ultimi 3-4 anni le relative attivita' interessate.

In attesa dell'evoluzione degli studi in oggetto, gli uffici dell'Agenzia dovranno tenere in considerazione le valutazioni espresse al

paragrafo 1.1.3. della circolare n. 121/E dell'8 giugno 2000 e tutti quegli elementi che possono adeguatamente rappresentare una eventuale ed effettiva situazione di difficoltà dell'impresa (quali ad esempio: il minor utilizzo dei beni strumentali collegato, nella generalità dei casi, alla contrazione nei consumi di energia elettrica, il licenziamento o il ricorso ad altri strumenti di mobilità del personale dipendente, la riduzione del fatturato anche a seguito della diminuzione del numero dei committenti, la proporzionale maggior incidenza delle spese fisse rispetto al totale dei costi dell'impresa, ecc.).

Evoluzione degli studi di settore. Informazioni inserite nel quadro Z - Dati Complementari.

In alcuni studi, entrati in vigore antecedentemente al periodo d'imposta 2003, si è ritenuto opportuno introdurre, nel corpo del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, la richiesta di ulteriori informazioni utili strettamente necessarie ai fini della futura evoluzione degli studi stessi. Dette informazioni sono contenute nel Quadro Z - Dati complementari. In particolare, tra le altre informazioni richieste nel quadro in commento, assume particolare importanza quella relativa ai "consumi energetici".

Si ritiene, infatti, particolarmente significativa, oltre alla richiesta dei chilowattora consumati, anche quella di recente introduzione relativa al costo sostenuto per essi.

Ulteriori informazioni richieste nel quadro "D - Elementi specifici dell'attività". Studi di settore: SD22U, SD28U, SD29U e SD47U.

Negli studi di settore sopra elencati, in vigore già dagli anni precedenti, nel quadro degli elementi specifici dell'attività, è stata inserita accanto alla colonna "Materiali di produzione/materie prime" (nella quale devono essere indicati nelle diverse unità di misura), una colonna per indicare il rapporto percentuale tra le materie prime impiegate in rapporto alla quantità complessiva dei materiali impiegati nella produzione.

Al riguardo, si precisa che, per individuare la "quantità complessiva dei materiali impiegati nella produzione", si deve far riferimento al costo complessivo delle materie prime utilizzate.

Nel caso in cui i materiali o le materie prime vengono impiegati nel processo produttivo da imprese specializzate nelle lavorazioni conto terzi, si dovrà indicare la percentuale di costo sostenuto dal contoterzista (ovvero sostenuto dal committente) per l'acquisto dei materiali utilizzati, in rapporto al costo totale delle materie prime impiegate.

Si ricorda che i dati richiesti in percentuale possono essere forniti con una approssimazione tale da non inficiare la sostanziale attendibilità dell'informazione richiesta.

15. Studio di settore SD45U - Lavorazione del tè e del caffè e commercio all'ingrosso di caffè'.

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività':

- 15.86.0 - Lavorazione del tè e del caffè';
51.37.A - Commercio all'ingrosso di caffè'.

Lo studio SD45U, in vigore dal periodo d'imposta 2003, comprende l'attività di Commercio all'ingrosso di caffè' - 51.37.A, precedentemente inclusa nello studio di settore SM17U, approvato con decreto ministeriale del 16 febbraio 2001 e in vigore dal periodo d'imposta 2000.

La Commissione degli esperti, prevista dall'art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998, nell'esprimere il parere sullo studio di settore SM17U, aveva formulato una serie di osservazioni per gli esercenti l'attività di commercio all'ingrosso di caffè'. In particolare, era stato segnalato che il codice di attività 51.37.A veniva impropriamente utilizzato anche dalle imprese che, oltre alla commercializzazione del caffè', effettuavano l'attività di torrefazione, per la quale è previsto

lo specifico codice 15.86.0 - Lavorazione del te' e del caffe'.

A causa della presenza di questi due tipi di operatori nello stesso cluster (il numero 9), in sede di applicazione degli studi, occorre valutare con attenzione la stima dei ricavi e i valori assunti dagli indici di coerenza relativi alle imprese che svolgono anche attivita' di torrefazione di caffe'.

Al fine di analizzare con maggiore precisione le effettive condizioni di esercizio delle due attivita', si e' elaborato un nuovo studio unico, comprendente sia la lavorazione del te' e del caffe', che il Commercio all'ingrosso di caffe'.

Di conseguenza, i contribuenti che esercitano l'attivita' 51.37.A, sono tenuti ad applicare il presente studio di settore SD45U a decorrere dal periodo d'imposta 2003.

Per lo studio in esame, si fa presente quanto segue:

1. Il cluster n. 3 - "Grossisti di caffe' con vendita sul territorio", potrebbe non risultare in alcuni casi aderente alla realta' aziendale delle imprese esercenti l'attivita' di commercio di caffe' verde, in conseguenza del numero esiguo di tali imprese costituenti il campione utilizzato per la definizione del cluster;
 2. Indice di rotazione di magazzino - Le imprese che producono o commercializzano miscele di caffe' per esercizi pubblici e/o drogherie hanno necessita' di stoccare notevoli quantita' di merci nell'anno, poiche' la reperibilita' dei caffe' verdi non e' costante. Inoltre, i prezzi di acquisto del caffe' oscillano in funzione del periodo di raccolto, e generano, di conseguenza, disagi e criticita' per le imprese del settore. Tali fenomeni possono determinare, in alcuni casi, anomalie nei risultati dell'applicazione dello studio in relazione all'indice di rotazione delle scorte.
 3. Valore aggiunto per addetto - I c.d. "Torrefattori" vendono direttamente agli esercizi pubblici le loro miscele di caffe' e utilizzano, per la rete di vendita, propri dipendenti e/o agenti, con o senza deposito, mono o plurimandatari. Tali modalita' organizzative, che si caratterizzano per la commercializzazione dei prodotti attraverso personale dipendente e autonomo, possono provocare situazioni di incoerenza per le imprese interessate. Potrebbe, quindi, accadere che l'indice di coerenza in commento, calcolato come rapporto tra il valore aggiunto e il numero degli addetti, assuma un elevato peso a causa della mancata previsione tra questi ultimi della figura dell'agente.
16. Studio di settore SD49U - Fabbricazione di materassi.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 36.15.0 - Fabbricazione di materassi.

Per l'applicazione dello studio di settore in argomento, si segnala che:

Q il mercato e' fortemente caratterizzato dalla presenza di poche grandi imprese, in particolare quelle produttrici dei materassi a molle, che, di fatto, esercitano l'attivita' in regime di quasi esclusivo monopolio;

Q le altre aziende, di dimensioni medio-piccole, ricoprono esclusivamente posizioni di nicchia e si rivolgono a mercati locali e provinciali;

Q le aziende con strutture piu' grandi, si rivolgono frequentemente ad una clientela costituita da enti pubblici e/o ospedalieri, che effettuano i pagamenti con tempi spesso lunghissimi.

17. Studio di settore TD12U - Fabbricazione di prodotti di panetteria e dell'attivita' di commercio al dettaglio di pane.

Lo studio di settore TD12U (approvato con decreto ministeriale del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O alla G.U. n. 76 del 31 marzo 2004), in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2003, costituisce l'evoluzione dello studio SD12U relativo al codice attivita' 15.81.1, Fabbricazione di prodotti di panetteria, e dell'attivita' di Commercio al dettaglio di pane, codice attivita' 52.24.1, gia' ricompresa nello studio di settore del commercio SM14U, approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002 e in vigore dal periodo d'imposta 2001.

Lo studio di settore SD12U era stato approvato per la prima volta con decreto ministeriale del 30 marzo 1999, ed aveva validita' ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo d'imposta 1998.

Le attivita' interessate dallo studio TD12U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 15.81.1 - Produzione di prodotti di panetteria;
- 52.24.1 - Commercio al dettaglio di pane.

La Commissione degli esperti, nel validare lo studio SM14U, aveva formulato una serie di osservazioni relativamente al codice attivita' 52.24.1 - Commercio al dettaglio di pane. In particolare, era stato segnalato che, a causa di un utilizzo improprio dei codici attivita', si collocavano nello studio anche imprese produttrici di pane e soggetti che esercitavano l'attivita' di commercio al dettaglio di prodotti alimentari.

Pertanto, la stessa Commissione aveva sottolineato la necessita' di provvedere tempestivamente all'elaborazione di un nuovo studio che riguardasse anche il codice della produzione di prodotti di panetteria, attraverso l'acquisizione di ulteriori informazioni utili a cogliere le peculiarita' del settore.

La raccolta di nuove e piu' dettagliate informazioni ha consentito di realizzare un'analisi completa delle caratteristiche tipologiche e strutturali delle imprese che operano con i due codici di attivita': inoltre ha permesso di realizzare l'obiettivo della semplificazione degli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti multipunto e multiattivita', tenuti agli obblighi dell'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

I soggetti che svolgono attivita' della "Produzione di prodotti di panetteria" e l'attivita' di "Commercio al dettaglio di pane", non saranno piu' tenuti agli obblighi della annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, se una di queste attivita' non e' inferiore al 20 per cento dei ricavi complessivi dichiarati.

Un ulteriore vantaggio introdotto dall'evoluzione dello studio in esame, e' quello di consentirne l'applicazione, senza essere tenuti ad osservare gli obblighi di annotazione separata previsti dal decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999, se gli stessi soggetti unitamente alle predette attivita' prevalenti svolgono attivita' complementari di seguito elencate:

- 52.11.2 - Supermercati;
- 52.11.3 - Discount di alimentari;
- 52.11.4 - Minimercati e altri esercizi non specializzati di prodotti alimentari vari;
- 52.25.0 - Commercio al dettaglio di bevande (vini, birra ed altre bevande);
- 52.27.1 - Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari;
- 52.27.2 - Drogherie, salumerie, pizzicherie e simili;
- 52.27.3 - Commercio al dettaglio di caffe' torrefatto;
- 52.27.4 - Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari.

Pertanto, i soggetti che esercitano come attivita' prevalente una o piu' delle attivita' per le quali e' stato elaborato lo studio TD12U, sono tenuti ad applicare il presente studio anche nel caso in cui svolgano, congiuntamente alle predette attivita', una o piu' delle attivita' complementari precedentemente elencate. L'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dalle attivita' complementari non deve comunque essere prevalente rispetto all'ammontare complessivo delle attivita' per le quali e' stato elaborato lo studio.

Si deve peraltro evidenziare che lo studio TD12U, in alcune situazioni, puo' non stimare correttamente i ricavi per quelle imprese che commercializzano significative percentuali di prodotti di terzi che non sono lavorati o trasformati direttamente dalle aziende, ma che vengono semplicemente acquistati per poi essere rivenduti a terzi. Tale situazione si potrebbe verificare soprattutto allorquando le imprese che esercitano come attivita' prevalente una o entrambe le attivita' oggetto dello studio, svolgono anche una o piu' delle citate attivita' complementari. Detta circostanza puo' comportare situazioni di non congruita' e incoerenza, tanto piu' significative quanto maggiore e' la percentuale dei ricavi derivanti

dalla "commercializzazione di prodotti acquistati da terzi e non trasformati e/o non lavorati dall'impresa".

SETTORE PROFESSIONISTI

18. Studio di settore SK26U - Guide e accompagnatori turistici.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice di attivita' 63.30.2 - Attivita' delle guide e degli accompagnatori turistici.

Per lo studio in questione e' stata prevista, inizialmente, l'applicazione sperimentale. Le motivazioni di tale scelta sono analoghe a quelle che consigliarono l'approvazione sperimentale per gli studi riguardanti le attivita' professionali, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2000, illustrate nel "paragrafo 9.2" della circolare 54/E del 13 giugno 2001.

Lo studio SK26U e' stato elaborato tenendo conto della possibilita' che l'attivita' 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 tale attivita' in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello SK26U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

In conformita' a quanto previsto per gli studi di settore relativi ad attivita' professionali, sono stati introdotti appositi correttivi, al fine di ridurre il peso, ritenuto eccessivo, che taluni valori contabili assumono nella stima dei compensi o dei ricavi.

I correttivi si riferiscono, in particolare:

- al minor apporto, in termini di compensi derivante dal personale dipendente addetto a mansioni di segreteria o amministrative;
- all'utilizzo per l'esercizio dell'attivita' di strutture di terzi.

Il correttivo relativo a taluni beni strumentali (normalmente presente in altri studi relativi alle attivita' professionali) non e' stato utilizzato, in quanto detta voce contabile non concorre alla determinazione della stima dei ricavi o compensi da attribuire al contribuente,

I dati necessari per il calcolo dei correttivi devono essere indicati nel quadro X del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

I predetti correttivi sono applicati automaticamente mediante il software Gerico nei confronti di tutti i contribuenti, indipendentemente dalla categoria reddituale nella quale e' stata qualificata l'attivita' esercitata.

19. Studio di settore SK28U - Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo e recitazione.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

92.31.B - Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo;

92.31.C - Creazioni e interpretazioni nel campo della recitazione.

Per lo studio in questione, come e' avvenuto precedentemente per tutti gli studi di settore riguardanti le attivita' professionali, e' stata prevista, inizialmente, l'applicazione sperimentale. Le motivazioni di tale scelta sono analoghe a quelle che consigliarono l'approvazione sperimentale per gli studi applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2000, illustrate nel "paragrafo 9.2" della circolare 54/E del 13 giugno 2001.

Lo studio SK28U e' stato elaborato tenendo conto della possibilita' che l'attivita' possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio dell'attivita' in forma di impresa o professionale. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tale attivita' in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello SK28U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

In conformita' a quanto previsto per gli studi di settore relativi ad attivita' professionali, sono stati introdotti appositi correttivi, al fine di ridurre il peso, ritenuto eccessivo, che taluni valori contabili assumono nella stima dei compensi o dei ricavi.

I correttivi si riferiscono, in particolare:

al minor apporto, in termini di compensi, derivante dal personale dipendente addetto a mansioni di segreteria e/o amministrative; all'utilizzo di strutture di terzi per l'esercizio dell'attivita'.

Il correttivo relativo a taluni beni strumentali (normalmente presente in altri studi relativi alle attivita' professionali) non e' stato utilizzato, in quanto detta voce contabile non concorre alla determinazione della stima dei ricavi o compensi da attribuire al contribuente,

I dati necessari per il calcolo dei correttivi devono essere indicati nel quadro X del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

I predetti correttivi sono applicati automaticamente mediante il software Gerico nei confronti di tutti i contribuenti, indipendentemente dalla categoria reddituale nella quale e' stata qualificata l'attivita' esercitata.

In relazione all'applicazione di tale studio, in sede di riunione della Commissione degli esperti, e' stato segnalato che, nel modello, tra le voci che riguardano la "Tipologia della clientela", manca la voce "Societa' di doppiaggio", mentre il doppiaggio e' presente come modalita' di espletamento dell'attivita'. Malgrado cio', lo studio e', comunque, in grado di rilevare correttamente l'attivita' di doppiaggio, poiche' essa e' inquadrata in uno specifico cluster, distinto dagli altri e che racchiude i soggetti che esercitano questa specifica tipologia di attivita'.

 ALLEGATO C STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA
 2003 Comparto delle manifatture

SD39U	24.12.0 - Fabbricazione di coloranti e pigmenti; 24.30.0 - Fabbricazione di pitture, vernici e smalti, inchiostri da stampa e adesivi sintetici.
SD40U	31.10.1 - Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici; 31.10.2 - Lavori di impianto tecnico, riparazione e manutenzione di motori, generatori e trasformatori elettrici; 31.20.1 - Fabbricazione di apparecchiature per la distribuzione e il controllo dell'elettricit'; 31.20.2 - Installazione, manutenzione e riparazione di apparecchiature elettriche di protezione, di manovra e controllo; 31.30.0 - Fabbricazione di fili e cavi isolati; 31.40.0 - Fabbricazione di pile e accumulatori elettrici; 31.61.0 - Fabbricazione di apparecchiature elettriche per motori e veicoli; 31.62.1 - Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche n.c.a. (comprese parti staccate e accessori).
SD41U	30.01.0 - Fabbricazione di macchine per ufficio; 30.02.0 - Fabbricazione di computer, sistemi e di altre apparecchiature per l'informatica; 31.62.2 - Lavori di impianto tecnico: montaggio e riparazione di impianti di apparecchiature elettriche ed elettroniche effettuato da parte di ditte non costruttrici (escluse le installazioni elettriche per l'edilizia incluse nella 45.31.0); 32.10.0 - Fabbricazione di tubi e valvole elettronici e di altri componenti elettronici; 32.20.1 - Fabbricazione e montaggio di apparecchi trasmettenti radio televisivi, comprese le telecamere e apparecchi elettroacustici, parti e pezzi staccati; 32.20.2 - Fabbricazione di apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni, compreso il montaggio da parte delle imprese costruttrici; 32.20.3 - Riparazione di sistemi di telecomunicazione, impianti

	<p>telefonici, radio televisivi; 32.30.0 - Fabbricazione di apparecchi riceventi per la radiodiffusione e la televisione, di apparecchi per la registrazione e la riproduzione del suono o dell'immagine e di prodotti connessi; 33.10.1 - Fabbricazione di apparecchi elettromedicali (compresi parti staccate e accessori, riparazione e manutenzione); 33.20.1 - Fabbricazione di apparecchi di misura elettrici ed elettronici (comprese parti staccate e accessori); 33.20.2 - Fabbricazione di contatori di elettricità, gas, acqua ed altri liquidi, di apparecchi di misura, controllo e regolazione (comprese parti staccate e accessori); 33.20.3 - Fabbricazione di strumenti per navigazione, idrologia, geofisica e meteorologia; 33.20.4 - Fabbricazione di strumenti per disegno e calcolo, di strumenti di precisione, di bilance analitiche di precisione, di apparecchi per laboratorio e di materiale didattico, di altri apparecchi e strumenti di precisione; 33.20.5 - Riparazione di apparecchi di misura, controllo, prova, navigazione, strumenti scientifici e di precisione (esclusi quelli ottici); 33.30.0 - Fabbricazione di apparecchiature per il controllo dei processi industriali (inclusa riparazione e manutenzione); 33.50.0 - Fabbricazione di orologi.</p>
SD42U	<p>33.40.3 - Fabbricazione di elementi ottici, compresa fabbricazione di fibre ottiche non individualmente inguainate; 33.40.4 - Fabbricazione di lenti e strumenti ottici di precisione; 33.40.5 - Fabbricazione di apparecchiature fotografiche e cinematografiche; 33.40.6 - Riparazione di strumenti ottici e fotocinematografici.</p>
SD43U	<p>33.10.2 - Fabbricazione di apparecchi medicali per diagnosi, di materiale medico-chirurgico e veterinario, di apparecchi e strumenti per odontoiatria (compresi parti staccate e accessori, riparazione e manutenzione); 33.10.4 - Fabbricazione di protesi ortopediche, altre protesi ed ausili (compresa riparazione).</p>
SD44U	<p>34.30.0 - Fabbricazione di parti ed accessori per autoveicoli e loro motori; 35.41.2 - Fabbricazione di accessori e pezzi staccati per motocicli e ciclomotori; 35.42.2 - Fabbricazione di accessori e pezzi staccati di biciclette.</p>
SD45U	<p>15.86.0 - Lavorazione del tè e del caffè; 51.37.A - Commercio all'ingrosso di caffè.</p>
SD46U	<p>24.11.0 - Fabbricazione di gas industriali; 24.13.0 - Fabbricazione di altri prodotti chimici di base inorganici; 24.14.0 - Fabbricazione di altri prodotti chimici di base organici; 24.15.0 - Fabbricazione di concimi e di composti azotati; 24.16.0 - Fabbricazione di materie plastiche in forme primarie; 24.17.0 - Fabbricazione di gomma sintetica in forme primarie; 24.20.0 - Fabbricazione di fitofarmaci e di altri prodotti chimici per l'agricoltura; 24.41.0 - Fabbricazione di prodotti farmaceutici di base; 24.42.0 - Fabbricazione di medicinali e preparati farmaceutici; 24.61.0 - Fabbricazione di esplosivi; 24.62.0 - Fabbricazione di colle e gelatine; 24.64.0 - Fabbricazione di prodotti chimici per uso fotografico; 24.66.1 - Fabbricazione di prodotti chimici organici mediante processi di fermentazione o derivati da</p>

materie prime vegetali; 24.66.2 - Fabbricazione di prodotti elettrochimici (esclusa produzione di cloro, soda e potassa) ed elettrotermici; 24.66.3 - Trattamento chimico degli acidi grassi; 24.66.4 - Fabbricazione di prodotti chimici vari per uso industriale (compresi i preparati antidetonanti e antigelo); 24.66.5 - Fabbricazione di prodotti chimici impiegati per ufficio e per il consumo non industriale; 24.66.6 - Fabbricazione di prodotti ausiliari per le industrie tessili e del cuoio; 24.70.0 - Fabbricazione di fibre sintetiche e artificiali.

SD48U 35.11.1 - Cantieri navali per costruzioni metalliche; 35.11.2 - Cantieri navali per costruzioni non metalliche; 35.11.3 - Cantieri di riparazioni navali.

SD49U 36.15.0 - Fabbricazione di materassi.

TD12U
evoluzione
dello
studio di
settore
SD12U 15.81.1 - Produzione di prodotti di panetteria; 52.24.1 - Commercio al dettaglio di pane.

Comparto dei Servizi

SG41U 74.13.0 - Studi di mercato e sondaggi di opinione.

SG90U 05.01.1 - Pesca in acque marine e lagunari e servizi connessi; 05.01.2 - Pesca in acque dolci e servizi connessi.

SG91U 67.20.1 - Attivita' degli agenti e broker delle assicurazioni; 67.20.2 - Attivita' dei periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni.

SG92U 74.12.C - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attivita' in materia di amministrazione, contabilita' e tributi.

SG93U 74.87.5 - Design e styling relativo a tessuti, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili e altri beni personali o per la casa.

SG94U 92.11.0 - Produzioni cinematografiche e di video; 92.12.0 - Distribuzioni cinematografiche e di video; 92.20.0 - Attivita' radiotelevisive.

SG95U 93.04.1 - Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali); 93.04.2 - Stabilimenti idropinici ed idrotermali.

TG44U
Evoluzione
degli studi
SG44U ed
SG65U 55.10.A - Alberghi e motel, con ristorante; 55.10.B - Alberghi e motel, senza ristorante; 55.23.4 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence; 55.23.6 - Alloggi per studenti e lavoratori con servizi di tipo alberghiero.

TG61A
Evoluzione
dello 51.17.1 - Intermediari del commercio di prodotti ortofrutticoli; 51.17.2 - Intermediari del commercio di altri prodotti alimentari, bevande e tabacco.

	studio SG61A	
	TG61B Evoluzione dello studio SG61B	51.15.0 - Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta.
	TG61C Evoluzione dello studio SG61C	51.16.0 - Intermediari del commercio di prodotti tessili, abbigliamento, calzature e articoli in cuoio, pellicce.
	TG61D Evoluzione dello studio SG61D	51.18.1 - Intermediari del commercio di prodotti di carta, cancelleria, libri; 51.18.2 - Intermediari del commercio di prodotti di elettronica; 51.18.3 - Intermediari del commercio di prodotti farmaceutici e di cosmetici; 51.18.4 - Intermediari del commercio di attrezzature sportive, biciclette e altri prodotti n.c.a.; 51.19.0 - Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno.
	TG61E Evoluzione dello studio SG61E	51.14.0 - Intermediari del commercio di macchine, impianti industriali, navi e aeromobili, macchine agricole, macchine per ufficio.
	TG61F Evoluzione dello studio SG61F	51.11.0 - Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati.
	TG61G Evoluzione dello studio SG61G	51.12.0 - Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria.
	TG61H Evoluzione dello studio SG61H	51.13.0 - Intermediari del commercio di legname e materiali da costruzione.
	Comparto del Commercio	
	SM41U	51.84.0 - Commercio all'ingrosso di computer, apparecchiature informatiche periferiche e di software; 51.85.0 - Commercio all'ingrosso di altre macchine e di attrezzature per ufficio.
	SM47U	52.48.8 - Commercio al dettaglio di natanti e accessori.
	SM80U	50.50.0 - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione.
	SM81U	51.51.1 - Commercio all'ingrosso di prodotti petroliferi e lubrificanti per autotrazione; 51.51.2 - Commercio all'ingrosso di combustibili per riscaldamento.
	SM82U	51.52.1- Commercio all'ingrosso di minerali metalliferi, di metalli ferrosi e semilavorati; 51.52.2 - Commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati.
	SM83U	51.55.0 - Commercio all'ingrosso di prodotti chimici.
	SM84U	51.81.0 - Commercio all'ingrosso di macchine utensili;

	51.82.0 - Commercio all'ingrosso di macchine per le miniere, le cave, l'edilizia e il genio civile; 51.83.0 - Commercio all'ingrosso di macchine per l'industria tessile, di macchine per cucire e per maglieria; 51.86.0 - Commercio all'ingrosso di apparecchiature elettroniche per telecomunicazioni e di componenti elettronici; 51.87.0 - Commercio all'ingrosso di altre macchine per l'industria, il commercio e la navigazione; 51.88.0 - Commercio all'ingrosso di macchine, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori.
SM85U	52.26.0 - Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco.
SM86U	52.63.2 - Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici.
TM01U Evoluzione degli studi SM01U ed SM27C	52.11.2 - Supermercati. 52.11.3 - Discount di alimentari; 52.11.4 - Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari; 52.25.0 - Commercio al dettaglio di bevande (vini, birra ed altre bevande); 52.27.1 - Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari; 52.27.2 - Drogherie, salumerie, pizzerie e simili; 52.27.3 - Commercio al dettaglio di caffè torrefatto; 52.27.4 - Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari.
TM02U Evoluzione dello studio SM02U	52.22.0 - Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne.
TM05U Evoluzione degli studi SM05A ed SM05B	52.42.1 - Commercio al dettaglio di confezioni per adulti; 52.42.2 - Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati; 52.42.3 - Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie; 52.42.5 - Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte; 52.43.1 - Commercio al dettaglio di calzature e accessori; 52.43.2 - Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio.
Comparto delle attività professionali (sperimentali)	
SK26U	63.30.2 - Attività delle guide e degli accompagnatori turistici.
SK27U	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; 72.60.0 - Altre attività connesse all'informatica.
SK28U	92.31.B - Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo; 92.31.C - Creazioni e interpretazioni nel campo della recitazione.

ALLEGATO D

MODELLI ALLEGATI STUDI DI SETTORE - SEGNALAZIONE MODIFICHE RISPETTO AL PERIODO D'IMPOSTA 2002

SD22U

Nel quadro D e' stata aggiunta una seconda colonna (percentuale su quantita' lavorata) nella sezione Materie prime e semilavorati e ulteriori due righe relativi solo a tale colonna.

E' stata modificata la sezione Prodotti ottenuti con l'introduzione di una colonna "percentuale sui ricavi", la soppressione della caselle barrate per 5 campi degli 8 esistenti e l'aggiunta di ulteriori 6 campi per un totale di 14.

Aggiunto un quadro Z con 16 righe.

SD24A

Sostituito il quadro B esistente a 19 elementi con uno nuovo a 17 elementi

Modificato il quadro Z esistente (formato da 6 righe) con l'aggiunta di altri 12 righe

SD24B

Sostituito il quadro B esistente a 8 elementi con uno nuovo formato da 16 elementi

Modificato il quadro Z esistente (formato da 6 righe) con l'aggiunta di altri 4 righe.

SD27U

Nel quadro D modificata la sezione Prodotti finiti con l'aggiunta di due righe.

Aggiunto un quadro Z con 7 righe.

SD28U

Nel quadro D aggiunta una seconda colonna (percentuale su quantita' lavorata) nella sezione Materie di produzione / materie prime.

Aggiunto un quadro Z con 14 righe.

SD29U

Nel quadro C modificata la sezione Tipologia della clientela con aggiunta di un rigo e variazione delle dizioni dei alcuni righe

Nel quadro D modificata la sezione Materiali di produzione * Materie prime con aggiunta di una colonna.

Aggiunto un quadro Z con 18 righe.

SD25U

Aggiunto un quadro Z con 13 righe.

SD26U

Aggiunto un quadro Z con 2 righe.

SD36U

Aggiunto un quadro Z con 2 righe.

SD38U

Aggiunto un quadro Z con 11 righe.

SD47U

Nel quadro D modificata nella sezione Materiali di produzione * Materie prime con aggiunta di una colonna e aggiunta di due righe.

Nel quadro E sono stati aggiunti due righe.

Aggiunto un quadro Z con 26 righe.

SG46U

Nel quadro B e' stato aggiunto un rigo.

Nel quadro D modificata la prima sezione con l'aggiunta di 5 righe.

Inserita una nuova sezione con due righe.

Modificata la sezione Tipologia clientela con l'aggiunta di un rigo.

Aggiunto un quadro Z con 7 righe.

SG58U

Nel quadro B sono stati aggiunti tre righe.

Aggiunto un quadro Z con 20 righe.

SG51U
Aggiunto un quadro Z con 18 righe.

SG56U
Nel quadro D e' variata la dizione di un rigo.
Modificato il quadro Z gia' esistente con:
. l'eliminazione dei primi due righe
. l'inserimento della nuova sezione "Valore delle prestazioni
erogate a carico del SSN", composta da un rigo
. l'aggiunta di un rigo nella sezione "Altri elementi specifici"
. l'aggiunta di un rigo per il personale di segreteria ed
amministrativo
. l'eliminazione della sezione Beni Strumentali composta da due
righe
. la ristrutturazione della sezione Beni Strumentali in comodato
d'uso con l'eliminazione di un campo

(il nuovo quadro Z ha due righe in meno rispetto al precedente)

SK05U
Aggiunto un quadro Z con 6 righe.

SK10U
Aggiunto un quadro Z con 7 righe.

SK19U
Aggiunto un quadro Z con 10 righe.

SK22U
Aggiunto un quadro Z con 11 righe.

SM12U
Aggiunto un quadro Z con 7 righe.

SM17U
Aggiunto un quadro Z con 20 righe.

SM32U
Modificato il quadro Z esistente con l'aggiunta di 4 righe.

SM36U
Aggiunto un quadro Z con 4 righe.

SM37U
Aggiunto un quadro Z con 18 righe.