

Studi di settore. Periodo d'imposta 2004
Agenzia Entrate, circolare 21.06.2005 n. 32 ([Vincenzo D'Andò](#))

Con la circolare n. 32 del 21 giugno 2005 l'Agenzia delle Entrate fornisce taluni chiarimenti con riguardo alle importanti novità che hanno interessato, a seguito dell'emanazione della legge finanziaria per il 2005, l'applicazione degli studi di settore.

Di seguito riportiamo la prima parte dell'analisi della circolare da parte di [Vincenzo D'Andò](#), commercialista e Revisore contabile in Palermo.

*** **

Per i decreti ministeriali del 17 e 24 marzo 2005, concernenti l'approvazione dei 61 studi di settore, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, gli studi di settore non si applicano (per i quali casi per conseguenza si applicano i parametri):

- nel settore dei servizi, per lo studio di settore contraddistinto dal codice TG72A (Trasporti con veicoli da piazza, codice attività 60.22.1; Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente, codice attività 60.22.2), per i soggetti che esercitano l'attività in ogni forma di società cooperativa;
- nel caso di esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore ed in assenza di annotazione separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti (non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore) supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- nei confronti delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate.

L'apporto di lavoro da parte del personale non dipendente

Dal periodo d'imposta 2004, è stata introdotta un'ulteriore novità riguardo il personale non dipendente consistente nell'utilizzo, in percentuale, dell'apporto del personale non dipendente, incluso quello senza occupazione prevalente, nell'attività dell'impresa, prima, invece, non previsto.

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

Le imprese che dispongono di una dotazione strumentale sottoutilizzata, presentando un basso valore dell'indicatore, hanno un peso ridotto della variabile "Valore dei beni strumentali", ciò al contrario di quelle che hanno un più elevato grado di utilizzo della capacità produttiva degli impianti.

Il correttivo è determinato in modo automatico dal software applicativo GE.RI.CO.

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

E' stato introdotto uno specifico correttivo negli studi di settore interessati dalla crisi del sistema Tessile-Abbigliamento-Calzature (c.d. T.A.C.), che consente di tener conto dell'andamento sfavorevole della congiuntura economica. Tale correttivo viene automaticamente determinato da GE.RI.CO. 2005.

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

Nell'ambito degli studi di settore dei servizi TG34U (servizi saloni barbieri e parrucchieri), TG36U (servizi di ristorazione), TG37U (bar e gelaterie) e TG67U (tintorie e lavanderie industriali), per la stima dei ricavi sono stati utilizzati i prezzi e le tariffe applicati.

Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività professionali

E' stata riconosciuta l'applicazione "monitorata" anche agli studi di settore che si riferiscono ad attività che possono essere esercitate sia da professionisti che da imprese.

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

Tali studi sono definiti "monitorati" giacché fino all'approvazione di una nuova versione, analogamente a quanto già previsto per gli studi "sperimentali":

- i risultati derivanti dall'applicazione G.E.R.I.CO. 2005 non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento. Tale attività viene eseguita sull'utilizzo delle ordinarie metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati dell'applicazione degli studi di settore costituiscono uno strumento di ausilio;

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

- nei confronti dei contribuenti che non risultano congrui con gli studi "monitorati", i compensi o ricavi derivanti dall'applicazione dello studio di settore approvato al termine della fase di "monitoraggio" possono essere utilizzati per effettuare accertamenti con riferimento anche per i periodi d'imposta precedenti (anche per i periodi d'imposta in cui gli studi sono stati approvati con carattere di "sperimentalità");

- i contribuenti che dichiarano compensi o ricavi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi "monitorati" o vi si adeguano spontaneamente, evitano l'eventuale accertamento sulla base delle risultanze dello studio di settore che viene approvato al termine della fase di "monitoraggio". Tali contribuenti evitano in tal modo l'accertamento anche nel caso in cui l'ammontare stimato dal nuovo studio di settore risulti superiore a quello determinato con l'applicazione G.E.R.I.CO. 2005 predisposta per il periodo d'imposta 2004.

Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività

manifatturiere

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

Lo studio definitivo, che dovrà essere approvato e pubblicato in G.U. entro il 31 marzo 2007, con riferimento al periodo d'imposta 2006, potrà essere utilizzato ai fini dell'attività di accertamento anche per i periodi d'imposta 2004 e 2005.

Le novità relative agli studi per i professionisti

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

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

- utilizzo delle tipologie di prestazioni effettuate;
- esclusione del valore dei beni strumentali;
- esclusione dell'età professionale.

Tali novità non riguardano lo studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici,

Possibile applicazione degli studi evoluti in fase di accertamento anche con riferimento a precedenti periodi d'imposta

Riguardo all'attività di accertamento a decorrere dal periodo d'imposta 2004, l'ufficio è tenuto a verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto.

Studi di settore e regime delle attività marginali

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

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

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

Principali novità del prodotto GE.RI.CO. 2005

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

Sono stati inseriti opportuni controlli automatici nella fase di invio del file telematico.

Annotazione separata

Anche per il periodo d'imposta 2004 la compilazione dei modelli per l'annotazione separata consente l'applicazione sperimentale degli studi di settore mediante il prodotto software "Ge.Ri.Co. Annotazione separata 2005"

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

Per i contribuenti interessati dall'applicazione del nuovo studio di settore SG96U approvato a decorrere dal periodo d'imposta 2004, non sussiste l'obbligo di compilazione dei modelli per l'annotazione separata.

Tale obbligo decorre unicamente dal 1° maggio 2005.

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

Per lo studio di settore TG37U, applicabile ai soggetti che svolgono come attività principali bar e caffè, enoteche, gelaterie e pasticcerie, nonché per lo studio TG36U, per le attività principali di ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie, di servizi di ristorazione in self-service, ristorazione con preparazione di cibi da asporto, i citati studi di settore si applicano anche nei casi in cui i contribuenti svolgano come attività non prevalente una o più attività cosiddette "complementari".

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

In tali ipotesi non si applicano i criteri approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002, relativo all'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi, semplificando così i relativi obblighi per l'esercizio di più attività.

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

Da quest'anno, per alcune voci contabili, la neutralizzazione attraverso l'utilizzo del software GE.RI.CO. 2005 degli effetti che derivano dallo svolgimento di attività per le quali si conseguono aggi e ricavi fissi, avviene esclusivamente mediante il calcolo automatico effettuato dal software sulla base dell'ammontare degli aggi e ricavi fissi indicato nel rigo F15 del quadro F degli elementi contabili.

L'indicazione dei dati relativi al personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi, (rispettivamente, nel quadro A e nei righe F11, F12 e F13) deve essere effettuata sulla base dei valori considerati al lordo delle componenti relative alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi.

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

Il software GE.RI.CO. A.s. effettua la predetta neutralizzazione 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.

Si deve calcolare anche l'ammontare dei ricavi relativi alle attività non prevalenti, al fine di poter individuare il limite oltre il quale sussiste la causa di inapplicabilità relativa all'esercizio di più attività non appartenenti al medesimo studio di settore.

E' stato osservato che nel caso di svolgimento di una sola attività per la quale risultino applicabili gli studi di settore, unitamente ad attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso rientranti in un codice di attività cui, a sua volta, risulta applicabile un altro studio di settore, la valutazione dei ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni, può facilmente comportare il verificarsi di una causa di inapplicabilità dello studio di settore relativo all'attività prevalente e conseguentemente l'obbligo della compilazione dei modelli per l'annotazione separata.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un contribuente che esercita l'attività di bar e caffè (studio TG37U) e contemporaneamente effettui la vendita di generi soggetti ad aggio (vendita di sigarette) rientrante in un codice attività (commercio al dettaglio di prodotti del tabacco) per il quale risulta applicabile lo studio SM85U, con ricavi complessivi pari a 100.000 euro così distribuiti:

- bar e caffè (studio TG37U): ricavi pari a 45.000 euro (45% dei ricavi complessivi);

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

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

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

Il contribuente che svolge la propria attività con le suddette caratteristiche deve pertanto valutare, ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente e delle eventuali cause di inapplicabilità degli studi, i ricavi provenienti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso, utilizzando il criterio indicato nella circolare del 18 giugno 2004, n. 27/E; qualora, a seguito di tale valutazione, emerga una causa di inapplicabilità, il contribuente deve

successivamente valutare, attraverso la compilazione del modello M - Annotazione separata, se i ricavi provenienti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso, considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni, superano il limite del 20% dei ricavi complessivi dell'attività. Se detto limite risulta superato, il contribuente dovrà seguire i criteri finora adottati per l'applicazione degli studi di settore, che prevedono la compilazione dei modelli per l'annotazione separata (nella suddetta circostanza non si verifica, infatti, l'anomalia in questione); in caso contrario, si ritiene corretto applicare lo studio di settore relativo all'attività prevalente, in quanto, in concreto, si configura la fattispecie riconducibile al contribuente che svolge un'unica attività soggetta a studio di settore, in presenza di ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso inferiori al 20% dei ricavi complessivi, a nulla rilevando la circostanza che la vendita di quei beni rientri in un codice cui risulta applicabile un altro studio di settore.

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

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

CODICI ATTIVITÀ STUDIO DI SETTORE

52.47.2 - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici SM13U

50.50.0 - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione SM80U

52.26.0 - Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco SM85U

Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE N. 32 del 21.06.2005

Oggetto: Studi di settore. Periodo d'imposta 2004.

1. Premessa

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

2.1 La semplificazione degli adempimenti

2.2 Cause di inapplicabilità

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

2.4 L'evoluzione delle distribuzioni ventiliche

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

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

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

2.8 Studi "monitorati" per le attività professionali e manifatturiere

2.9 Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività professionali

2.10 Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività manifatturiere

2.11 Le novità relative agli studi per i professionisti

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

2.13 Studi di settore e regime delle attività marginali

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

2.15 Annotazione separata

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

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

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

2.15.4 Casi particolari

3. LE NOVITÀ DELLA LEGGE FINANZIARIA 2005

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

3.2 La revisione quadriennale degli studi

3.3 La programmazione annuale degli studi da revisionare

3.4 Disposizioni specifiche per il periodo d'imposta 2004

3.5 Potenziamento degli studi e contrasto all'evasione

4 ADEGUAMENTO ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE

- 4.1 Rilevanza ai fini delle imposte dirette, IVA e IRAP
- 4.2 Indicazione dell'adeguamento nella dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP
- 4.3 Decorrenza della rilevanza dell'adeguamento
- 4.4 Adeguamento in dichiarazione alle risultanze dei parametri e determinazione della base imponibile IRAP
- 4.5 Il termine per il versamento dell'IVA conseguente all'adeguamento agli studi
- 4.6 Rateizzazione del versamento per l'adeguamento al volume di affari ai fini IVA
- 4.7 L'indicazione dei maggiori corrispettivi per adeguamento ai fini dell'IVA
- 4.8 La maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati

5 GLI STUDI DI SETTORE E GLI ACCERTAMENTI

- 5.1 Le novità in materia di accertamento
- 5.2 Novità per le imprese in contabilità ordinaria: generalità
 - 5.2.1 Le modalità di accertamento in vigore fino al periodo d'imposta 2003
 - 5.2.2 Le novità della finanziaria 2005 relative ai soggetti in contabilità ordinaria esercenti attività di reddito d'impresa
 - 5.2.3 La verifica dei due periodi d'imposta su tre
 - 5.2.4 Decorrenza della rilevanza degli scostamenti rispetto agli studi di settore
 - 5.2.5 Relazioni con la disciplina del concordato preventivo biennale
 - 5.2.6 Indici di natura, economica, finanziaria o patrimoniale
 - 5.2.7 Decorrenza della disposizione relativa agli indici di incoerenza
 - 5.2.8 Gli esercenti arti e professioni in contabilità ordinaria per opzione e l'inattendibilità delle loro scritture

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

- 6.1 L'invito al contraddittorio e gli studi di settore
- 6.2 L'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice
 - 6.2.1 Le previgenti disposizioni
 - 6.2.2 Studi di settore: ulteriore attività accertatrice
 - 6.2.3 Studi di settore: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione
 - 6.2.4 Parametri: ulteriore attività accertatrice
 - 6.2.5 Parametri: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione
 - 6.2.6 Decorrenza delle nuove disposizioni
- 6.3 Irrilevanza dell'obbligo di trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p.

7 NOVITÀ DELLA MODULISTICA 2005 STUDI DI SETTORE

Modelli rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore 2005

- 7.1 Parte generale (unica) e parte specifica
- 7.2 Rapporti con il concordato preventivo
- 7.3 Doppio quadro contabile del reddito d'impresa o lavoro autonomo
- 7.4 Quadro A - Indicazione dei dati relativi al personale addetto all'attività
 - 7.4.1 Nuove tipologie di contratti di lavoro
 - 7.4.2 Indicazione della percentuale di lavoro prestato
- 7.5 Modifiche al quadro B destinato ai dati relativi alle unità locali
- 7.6 Modifiche al quadro F destinato alla indicazione dei elementi contabili
 - 7.6.1 Ulteriori elementi contabili
 - 7.6.2 Altre novità che hanno interessato il quadro F
- 7.7 Compilazione del quadro X - Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore

7.8 Modifiche al quadro Z destinato ai dati complementari

7.9 Applicazione dei codici attività ATECOFIN 2004

ALLEGATO 1 ELENCO STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2004

ALLEGATO 2 STUDI DI SETTORE PREVISTI PER LA REVISIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2005 (PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 21 FEBBRAIO 2005)

ALLEGATO 3 STUDI DI SETTORE IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2004

1. SETTORE DELLE MANIFATTURE

1.1 Valutazioni di carattere generale

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

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

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

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

1.4.2 Le osservazioni delle Associazioni di categoria

1.4.3 Interventi correttivi adottati a favore della attività economiche degli studi di settore della "TAC"

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

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

1.4.7 Modalità di accertamento per gli studi di settore della TAC

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

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

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

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

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

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

1.10 Studio di settore TD16U - Confezione su misura di vestiario

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

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

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

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

2. ATTIVITÀ PROFESSIONALI

2.1 Valutazioni di carattere generale

2.2 Applicazione monitorata degli studi di settore

2.3 Inesistenza di cause di inapplicabilità

2.4 Principali novità degli studi dei professionisti

2.5 I correttivi

2.6 Studio di settore TK01U - Attività degli studi notarili

2.7 Studio di settore TK03U - Attività tecniche svolte da geometri

2.8 Studio di settore TK04U - Attività degli studi legali

2.9 Studio di settore TK05U - Servizi forniti dai commercialisti e consulenti del lavoro

2.10 Studio di settore TK08U - Attività tecniche svolte da disegnatori

2.11 Studio di settore TK16U - Amministrazione e gestione di beni immobili per conto terzi

2.12 Studio di settore TK18U - Studi di architettura

2.13 Studio di settore TK20U - Attività professionale svolta da psicologi

2.14 Studio di settore TK21U - Servizi degli studi odontoiatrici

2.15 Studio di settore SK29U - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia

3. ATTIVITÀ DEI SERVIZI

3.1 Valutazioni di carattere generale

3.2 Principali novità degli studi dei servizi

3.3 L'utilizzo delle tariffe o prezzi nell'ambito delle attività dei servizi

3.4 Studio di settore SG96U - Altre attività di manutenzione e di soccorso stradale

3.5 Studio di settore TG31U - Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori

3.6 Studio di settore TG34U - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere

3.7 Studio di settore TG36U - Servizi di ristorazione

3.8 Studio di settore TG37U - Bar, caffè e gelaterie

3.9 Studio di settore TG39U - Agenzie di mediazione immobiliare

3.10 Studio di settore TG50U - Intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori edili

3.11 Studio di settore TG66U - Software house e riparazione macchine per ufficio

3.12 Studio di settore TG67U - Lavanderie, servizi delle lavanderie a secco, tintorie

3.13 Studio di settore TG70U - Servizi di pulizia

3.14 Studio di settore TG74U - Studi fotografici

3.15 Studio di settore TG72A - Trasporto con taxi e noleggio di autovettura da rimessa con conducente

3.16 Studio di settore TG75U - Installazione di impianti elettrici e tecnici e di impianti idraulico-sanitari

4 ATTIVITÀ DEL COMMERCIO

4.1 Studio di settore TM03A - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso e itinerante di alimentari e bevande

4.2 Studio di settore TM03B - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento

4.3 Studio di settore TM03C - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico; itinerante di altri prodotti non alimentari

4.4 Studio di settore TM03D - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie

4.5 Studio di settore TM04U - Farmacie

4.6 Studio di settore TM06A - Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, per l'illuminazione; elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri; apparecchi e attrezzature per la telefonia

4.7 Studio di settore TM06B - Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti

4.8 Studio di settore TM07U - Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria

4.9 Studio di settore TM08U - Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli e articoli sportivi

4.10 Studio di settore TM09A - Commercio di autoveicoli

4.11 Studio di settore TM09B - Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori

4.12 Studio di settore TM10U - Commercio accessori di autoveicoli e di motocicli

4.13 Studio di settore TM15A - Commercio al dettaglio e riparazione di orologi, articoli di gioielleria e argenteria

4.14 Studio di settore TM16U - Commercio al dettaglio di articoli di profumeria

4.15 Studio di settore TM19U - Commercio all'ingrosso di abbigliamento

4.16 Studio di settore TM20U - Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria, di cancelleria e fornitura per ufficio"

4.17 Studio di settore TM27A - Commercio al dettaglio di frutta e verdura

4.18 Studio di settore TM28U - Commercio al dettaglio di tessuti, tappeti e biancheria per la casa

4.19 Studio di settore TM29U - Commercio al dettaglio di mobili

4.20 Studio di settore TM40A - Commercio al dettaglio di fiori e piante

ALLEGATO 4 GLI STUDI REVISIONATI IN ANNI PRECEDENTI

ALLEGATO 5 ELENCO NUOVE VARIABILI INSERITE - MODELLI STUDI DI SETTORE 2005

1. Premessa

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

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

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

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

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

- 17 marzo 2005 (approvazione delle evoluzioni di 21 studi di settore relativi ad attività economiche nel settore del commercio, 12 nel settore dei servizi e 12 nel settore delle manifatture e un nuovo studio nel settore dei servizi);
- 24 marzo 2005 (approvazione "monitorata" delle evoluzioni di 5 studi di settore relativi ad attività economiche nel settore delle manifatture, 1 nuovo studio delle attività professionali e 9 studi in evoluzione relativi al comparti delle attività professionali)

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

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

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

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

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2005 (pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 99 alla Gazzetta Ufficiale n. 123 del 28 maggio 2005), sono i seguenti:

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

Tali modelli possono essere utilizzati indifferentemente da persone fisiche, società di persone ed equiparate, società di capitali, enti commerciali ed equiparati ed enti non commerciali ed equiparati nell'ambito di tutti i modelli UNICO 2005, di cui costituiscono parte integrante.

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

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

Vista la dinamicità delle realtà economiche ed aziendali cui gli studi di settore si riferiscono, l'evoluzione coglie i cambiamenti dei modelli organizzativi, le modifiche dei mercati di riferimento, gli andamenti economici e le tendenze evolutive intervenute nei settori. L'evoluzione, che rappresenta un'operazione di aggiornamento e di manutenzione, permette di adeguare gli studi al cambiamento delle condizioni economiche e di mercato, in linea con la realtà cui si riferiscono.

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

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

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

Per gli studi approvati in "evoluzione", a decorrere dal periodo d'imposta 2004, si segnalano alcune principali novità, che saranno analizzate più approfonditamente nelle rispettive parti specifiche contenute nell'Allegato n. 3 alla presente circolare.

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

2.1 La semplificazione degli adempimenti

L'evoluzione degli studi di settore è stata improntata sulla semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Un elemento importante di semplificazione è rappresentato dalla riduzione del numero di studi di settore in vigore: 83 studi di partenza sono stati evoluti con 59 studi di arrivo. L'attività di evoluzione ha quindi determinato la riduzione di 24 studi di settore. L'accorpamento degli studi di settore è stato ispirato dalla necessità di semplificare l'applicazione degli studi di settore per le imprese che svolgono più attività economiche simili e che, quindi, possono essere rappresentate con un unico studio di settore.

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

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

2.2 Cause di inapplicabilità

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

1. nel settore dei servizi, per lo studio di settore contraddistinto dal codice TG72A (Trasporti con veicoli da piazza, codice attività 60.22.1; Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente, codice attività 60.22.2), per i soggetti che esercitano l'attività in ogni forma di società cooperativa;
2. nel caso di esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore ed in assenza di annotazione separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti (non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore) supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;

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

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

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

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

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

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

2.4 L'evoluzione delle distribuzioni ventiliche

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

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

- la distinzione delle distribuzioni ventiliche, sia in relazione alla forma giuridica che alla presenza o meno di dipendenti, consente di segmentare in modo più specifico la platea di imprese;
- la presenza di dipendenti discrimina le imprese da un punto di vista sia quantitativo (imprese di maggiori dimensioni) sia qualitativo (imprese più strutturate).

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

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

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

Tale correttivo, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica (Kwh) ed il valore dei beni strumentali, consente di ponderare l'effetto della variabile "Valore dei beni strumentali", nella stima dei ricavi potenziali, in funzione del grado di utilizzo del bene stesso e di cogliere di conseguenza l'effetto economico collegato al grado di fruizione reale degli impianti. In questo modo, le imprese che dispongono di una dotazione strumentale sottoutilizzata, presentando un basso valore dell'indicatore, avranno un peso ridotto della variabile "Valore dei beni strumentali"; al contrario, quelle che hanno un più elevato grado di utilizzo della capacità produttiva degli impianti avranno un contributo più rilevante nella determinazione del ricavo stimato. Il correttivo è determinato in modo automatico dal software applicativo GE.RI.CO..

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

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

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

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

Nella funzione di ricavo, le variabili indipendenti sono costituite da variabili di flusso (costo del venduto, costo per la produzione di servizi, spese per lavoro dipendente, spese per acquisti di servizi) e variabili di stock (valore dei beni strumentali, superficie di produzione). Le variabili di flusso seguono solitamente gli andamenti congiunturali: aumentano al crescere dei ricavi, si riducono nel caso di contrazione delle vendite. Le variabili di stock, per loro natura, invece, sono maggiormente "statiche" (anelastiche) rispetto agli andamenti congiunturali, soprattutto in situazioni di ciclo economico negativo. Pertanto, l'utilizzo di questo correttivo permette di cogliere il posizionamento della singola impresa nell'effettivo contesto congiunturale di riferimento.

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

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

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

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

2.8 Studi "monitorati" per le attività professionali e manifatturiere

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

Giova evidenziare infatti che durante la riunione della Commissione degli esperti del 16 febbraio 2005,

le Associazioni di categoria e gli Ordini professionali hanno chiesto l'applicazione "monitorata" dei predetti studi per il periodo d'imposta 2004, nella prospettiva di una applicazione a regime una volta verificate determinate situazioni. La necessità di un'applicazione "monitorata" degli studi interessati nasce dalla constatazione di alcuni elementi di criticità nella fase applicativa degli studi relativi ai professionisti e di quelli interessati dalla crisi del c.d. T.A.C., ancorché con motivazioni differenti. In particolare:

- per gli studi di settore dei professionisti, secondo le osservazioni degli stessi Ordini professionali, gli studi in evoluzione, nonostante gli apprezzabili miglioramenti, ancora non riescono a superare a pieno i problemi relativi all'applicazione del cosiddetto "principio di cassa" ed alla difficoltà di trovare elementi strutturali collegati con la capacità di produrre compensi. Inoltre, negli studi proposti per l'evoluzione ancora non è possibile valutare con sufficiente affidabilità le situazioni di coloro che operano, in maniera significativa, con soggetti pubblici (ad esempio, uffici giudiziari, enti pubblici territoriali, lavori pubblici, ecc.) ovvero che contestualmente all'attività professionale svolgono anche altre attività. Per questi motivi, è stata chiesta l'applicazione "monitorata" della revisione degli studi dei professionisti previsti per l'anno 2004;
- per gli studi relativi al comparto manifatturiero del cosiddetto "TAC" (settore tessile, abbigliamento e calzaturiero), le Associazioni di categoria hanno chiesto l'approvazione "monitorata" per gli studi interessati da un crescente stato di difficoltà imputabile tra l'altro alla concorrenza derivante dalla globalizzazione e all'andamento sfavorevole della congiuntura economica, al fine di tener conto di tale particolare situazione di disagio. Durante la fase di monitoraggio, verrà analizzata anche la posizione di quelle imprese che presentano un profilo di marginalità economica, come ad esempio, le piccolissime imprese che operano conto terzi, per l'industria e/o l'artigianato, in un ambito locale (comunale o provinciale) e in locali di piccole dimensioni, generalmente monocommittenti e con un livello di ricavi equivalente al reddito lordo di un lavoratore dipendente del settore.

2.9 Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività professionali

Accogliendo parzialmente le richieste degli Ordini professionali, con l'articolo 2 del decreto 24 marzo 2005 di approvazione di 1 nuovo studio di settore e di 9 evoluzioni di studi di settore in vigore fino al 2003, viene prevista una applicazione "monitorata", per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, dei risultati derivanti dagli studi medesimi.

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

- i risultati derivanti dall'applicazione GE.RI.CO. 2005 non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento. Tale attività sarà fondata sull'utilizzo delle ordinarie metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati dell'applicazione degli studi di settore costituiranno uno strumento di ausilio;
- le indicazioni relative alla coerenza ed alla congruità potranno essere utilizzate per la formulazione dei criteri di selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie;
- nei confronti dei contribuenti che non risultano congrui con gli studi "monitorati", i compensi o ricavi derivanti dall'applicazione dello studio di settore approvato al termine della fase di "monitoraggio" potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti con riferimento anche per i periodi d'imposta precedenti (anche per i periodi d'imposta in cui gli studi sono stati approvati con carattere di "sperimentalità");
- i contribuenti che dichiarano compensi o ricavi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi "monitorati" ovvero vi si adeguano spontaneamente, evitano l'eventuale accertamento sulla base delle risultanze dello studio di settore che verrà approvato al termine della fase di "monitoraggio", a seguito di nuove elaborazioni. Tali contribuenti eviteranno il predetto accertamento anche nel caso in cui l'ammontare stimato dal nuovo studio di settore risulti superiore a quello determinato con l'applicazione GE.RI.CO. 2005 predisposta per il periodo d'imposta 2004.

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

- i dati comunicati con i modelli per l'applicazione degli studi di settore, relativo al periodo d'imposta 2004;
- le informazioni derivanti dall'attività di controllo e approfondimento effettuata dall'Amministrazione finanziaria.

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

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

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

2.10 Modalità di applicazione degli studi "monitorati" per le attività manifatturiere

A parziale accoglimento delle richieste formulate dalle Associazioni di categoria, nell'ambito del parere espresso dalla Commissione degli esperti il 16 febbraio 2005, con l'articolo 2 del decreto 24 marzo 2005 di approvazione di 5 evoluzioni di studi di settore in vigore fino al 2003, relativi a 17 attività manifatturiere, è stata prevista un'applicazione "monitorata" per i soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 e al 31 dicembre 2005, dei risultati derivanti dagli studi medesimi.

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

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

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

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

2.11 Le novità relative agli studi per i professionisti

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

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

- utilizzo delle tipologie di prestazioni effettuate;
- esclusione del valore dei beni strumentali;
- esclusione dell'età professionale.

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

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

- il valore delle opere realizzate;
- il contesto territoriale in cui opera il professionista;

- l'esperienza professionale;
- l'impegno profuso dal professionista nello svolgimento dell'attività.

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

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

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

Con riguardo all'attività di accertamento sulla base degli studi evoluti, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, si ritiene che, in caso di accertamenti riguardanti i periodi d'imposta precedenti al 2004, in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze del nuovo studio di settore evoluto, per giustificare scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l'ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto.

2.13 Studi di settore e regime delle attività marginali

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

Per i nuovi studi di settore applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2004, i limiti dei ricavi o compensi per usufruire del regime agevolato delle attività marginali sono stabiliti dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2005, pubblicato nel S.O. alla G.U. n. 104 del 6 maggio 2005. All'interno del software GE.RI.CO. 2005 è disponibile una funzione specifica (GE.RI.CO. Marginali 2005) che consente di verificare l'entità dei ricavi determinati tenendo conto delle predette riduzioni e permette di controllare se il soggetto rientra o meno nel regime agevolato in questione.

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

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

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

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

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

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

2.15 Annotazione separata.

Come disposto dal decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 19 maggio 2005 (pubblicato in G.U. n. 127 del 27 maggio 2005) i criteri per l'applicazione degli studi di settore, ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa, ovvero una o più attività d'impresa in diverse unità di

produzione o di vendita, approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 25 marzo 2002, sono applicabili anche alle attività comprese negli studi di settore approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2004.

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

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

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

Ciò premesso, si ritiene opportuno fornire ulteriori chiarimenti in ordine alla compilazione dei modelli "M Annotazione separata - composizione dei ricavi" e "N Annotazione separata - dati contabili e del personale a destinazione promiscua" che, unitamente alla compilazione dei tradizionali modelli (ad esclusione dei modelli SK e TK dei professionisti) consentono l'applicazione degli studi di settore ai contribuenti cosiddetti multipunto e/o multiattività.

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

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

Come indicato nei paragrafi 3 e 6 delle relative istruzioni al Modello per l'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per i contribuenti interessati dall'applicazione del nuovo studio di settore SG96U approvato a decorrere dal periodo d'imposta 2004, non sussiste l'obbligo di compilazione dei modelli per l'annotazione separata. I predetti contribuenti non sono tenuti a tale adempimento in quanto, nei loro confronti, l'eventuale obbligo di annotazione separata dei ricavi e degli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore decorre dal 1° maggio 2005. Tuttavia, qualora ne ricorrano le condizioni, è possibile compilare tali modelli, nel caso in cui si sia volontariamente proceduto ad effettuare detta annotazione separata. Al riguardo, nelle stesse istruzioni, è stato precisato che i soggetti che esercitano più attività non comprese nello stesso studio e almeno una rientrante negli studi oggetto di evoluzione a decorrere dal periodo d'imposta 2004, non sono considerati esclusi dai predetti obblighi poiché tali studi rappresentano delle evoluzioni di studi di settore precedentemente in vigore. Per tali contribuenti, infatti, l'approvazione di studi di settore in sostituzione di quelli precedentemente applicati, non comporta il venir meno dell'obbligo di annotazione separata già sussistente in anni precedenti.

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

Per lo studio di settore TG37U, applicabile ai soggetti che svolgono come attività principali bar e caffè, enoteche, gelaterie e pasticcerie, nonché per lo studio TG36U, per le attività principali di ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie, di servizi di ristorazione in self-service, ristorazione con preparazione di cibi da asporto, occorre evidenziare, che i citati studi di settore trovano applicazione, anche nei casi in cui i contribuenti svolgano come attività non prevalente una o più attività cosiddette "complementari".

Inoltre, i predetti studi TG36U e TG37U, permettono l'applicazione anche in presenza di ricavi, ancorché prevalenti, provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad

esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetici, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.

In tali ipotesi non si applicano i criteri approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002, relativo all'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi, semplificando così i relativi obblighi per l'esercizio di più attività.

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

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

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

Infatti da quest'anno, per alcune voci contabili, la neutralizzazione attraverso l'utilizzo del software GE.RI.CO. 2005 degli effetti che derivano dallo svolgimento di attività per le quali si conseguono aggi e ricavi fissi, avviene esclusivamente mediante il calcolo automatico effettuato dal software sulla base dell'ammontare degli aggi e ricavi fissi indicato nel rigo F15 del quadro F degli elementi contabili. Nel predetto quadro, infatti, non è più presente la casella "Annotazione distinta per costi relativi ad aggi e ricavi fissi" con la quale, negli anni precedenti, il contribuente indicava di aver escluso tutti i costi afferenti le attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi. Di conseguenza, l'indicazione dei dati relativi al personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi, (rispettivamente, nel quadro A e nei righe F11, F12 e F13) deve essere effettuata sulla base dei valori considerati al lordo delle componenti relative alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi.

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

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

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

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

- nei tradizionali modelli SD, SG imprese, SK imprese, SM, TD, TG imprese, TK imprese e TM, vanno indicati i dati del personale e quelli contabili relativi al valore dei beni strumentali, alle spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa e alle spese per acquisti di servizi (rispettivamente, nel quadro A e nei righe da F11, F12, e F13):

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

> comunque, direttamente afferenti alle attività per le quali si è barrata la casella "Annotazione

distinta" nel modello M;

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

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

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

2.15.4 - Casi particolari

Nella circolare del 18 giugno 2004 n. 27/E, è stato precisato che, per poter individuare correttamente l'attività prevalente ai fini dell'applicazione degli studi di settore, i ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, vanno considerati al lordo del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

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

Nella citata circolare, inoltre, è stato precisato che restano fermi i criteri cui si è fatto riferimento per altri fini legati all'applicazione degli studi di settore. In particolare, con riguardo all'indicazione dei valori all'interno del modello M relativo all'annotazione separata, i ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, vanno considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

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

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un contribuente che esercita l'attività di bar e caffè (studio TG37U) e contemporaneamente effettui la vendita di generi soggetti ad aggio (vendita di sigarette) rientrante in un codice attività (commercio al dettaglio di prodotti del tabacco) per il quale risulta applicabile lo studio SM85U, con ricavi complessivi pari a 100.000 euro così distribuiti:

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

L'utilizzo del criterio dettato nella citata circolare 27/E, sia ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente che delle attività non prevalenti, comporta l'individuazione di una causa di inapplicabilità degli studi di settore. Infatti, adottando tale criterio, l'attività prevalente risulta essere quella di

commercio al dettaglio di prodotti del tabacco con il 55% dei ricavi complessivi, mentre i ricavi relativi all'attività non prevalente (45% dei ricavi complessivi afferenti l'attività di bar e caffè) comportano una causa di inapplicabilità dello studio SM85U.

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

La compilazione del relativo modello M per l'indicazione dei ricavi afferenti le singole attività prevede, viceversa, che i ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, vanno considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni.

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

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

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

L'indicazione fornita da GE.RI.CO. A.s. è peraltro accompagnata da un controllo bloccante, previsto dal software, che impedisce la prosecuzione della compilazione e conseguentemente la trasmissione dei dati. Tale risultato contraddittorio non è causato da un'anomalia del software GE.RI.CO. A.s. ma, come detto in precedenza, dall'utilizzo di criteri di valutazione diversi dei ricavi provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio o a ricavi fissi, ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente e della compilazione del modello M - Annotazione separata.

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

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

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

Il suddetto criterio consente, nella situazione richiamata nell'esempio precedente, l'applicazione, da parte del contribuente, del solo studio di settore TG37U, mediante l'esclusiva compilazione del relativo modello.

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

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

3. LE NOVITÀ DELLA LEGGE FINANZIARIA 2005

La disciplina relativa agli studi di settore è stata interessata dalle disposizioni introdotte dall'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per il 2005).

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

- la previsione della revisione periodica degli studi di settore al fine di adeguarli alle mutate realtà economiche (commi 399 e 400);
- le nuove modalità di adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore (comma 411);
- la rilevanza, ai fini IRAP, dell'adeguamento in dichiarazione (comma 411, lett. a), n. 3);
- il nuovo termine previsto per il versamento, ai fini IVA, dell'importo dell'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi di settore, (comma 411, lett. b, n. 3);
- le nuove modalità di accertamento per i soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, (comma 409 e 410);
- la non rilevanza, ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato, anche per l'adeguamento in dichiarazione alle risultanze degli studi (comma 409, lett. c);
- la possibilità di integrazione e modifica degli accertamenti da studi di settore e parametri indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi relativi alle medesime categorie reddituali - lavoro autonomo e impresa - (comma 407 e 408).

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

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

- gli studi "sono soggetti a revisione, di norma, ogni quattro anni dalla data di entrata in vigore dello studio di settore ovvero da quella dell'ultima revisione". Tale revisione ha lo scopo di "mantenere la rappresentatività degli stessi rispetto alla realtà economica cui si riferiscono." ;
- "la revisione può essere disposta anche prima del decorso del termine previsto dal primo periodo, tenuto anche conto di dati ed informazioni ufficiali quali i dati di contabilità nazionale, sentito il parere della commissione di esperti di cui all'articolo 10, comma 7, della legge 8 maggio 1998, n. 146.";
- "la revisione degli studi di settore è programmata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro il mese di febbraio di ciascun anno".

3.2 La revisione quadriennale degli studi

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

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

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

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

Commissione degli esperti degli studi di settore.

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

3.3 La programmazione annuale degli studi da revisionare

La medesima disposizione (articolo 1, comma 399, terzo periodo) precisa che la revisione degli studi è pianificata annualmente con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro il mese di febbraio di ogni anno.

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

3.4 Disposizioni specifiche per il periodo d'imposta 2004

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

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

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

3.5 Potenziamento degli studi e contrasto all'evasione.

Il comma 401 stabilisce inoltre che "Gli organi preposti al controllo, in conseguenza della revisione e del potenziamento degli studi di settore, sulla base delle disposizioni dei commi da 387 a 432, programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per l'attività di contrasto all'evasione nei confronti dei soggetti ai quali non si applicano gli studi medesimi."

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

4 ADEGUAMENTO ALLE RISULTANZE DEGLI STUDI DI SETTORE.

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

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

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

Il previgente art. 2, comma 1, del d.P.R. n. 195 del 1999 stabiliva che "per il primo periodo d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, non si applicano sanzioni ed interessi nei confronti dei contribuenti che indicano in dichiarazione dei

redditi ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare i ricavi o compensi a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore."

L'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 195 del 1999, così come modificato dal comma 411, lett. a), stabilisce ora che "Per i periodi d'imposta in cui trova applicazione lo studio di settore, ovvero le modifiche conseguenti alla revisione del medesimo, non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nelle dichiarazioni di cui all'articolo 1 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili per adeguare gli stessi, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, a quelli derivanti dall'applicazione dei predetti studi di settore".

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

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

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

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

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

A tal fine, infatti, sia nella dichiarazione IVA 2005, sia nella dichiarazione IRAP per il periodo d'imposta 2004, sono stati previsti appositi campi in cui dovrà essere indicato il predetto importo derivante dall'adeguamento alle risultanze degli studi. Ciò comporta che, nel caso in cui l'importo dell'adeguamento non venga indicato in una delle predette dichiarazioni, e conseguentemente non concorre alla determinazione della base imponibile e non si proceda al versamento della relativa imposta (quest'ultima ipotesi valevole solo ai fini IVA), lo stesso non assumerà rilievo con riferimento alla imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa. L'ufficio in tal caso considererà il soggetto "non congruo" ai fini dell'imposta interessata.

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

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

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

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

Si ricorda, tra l'altro, che nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 è stato precisato che i

contribuenti che si avvalgono della possibilità di adeguare i propri ricavi alle risultanze della applicazione degli studi di settore in sede di dichiarazione dei redditi devono effettuare il predetto adeguamento tenendo conto del valore che nella applicazione G.E.R.I.CO. viene indicato quale ricavo di riferimento puntuale. Ai contribuenti che ritengono ve ne sia motivo è, peraltro, consentito collocarsi anche in caso di adeguamento, all'interno dell'intervallo di confidenza. La circolare n. 148 del 1999 ha altresì precisato che in sede di controllo della applicazione degli studi di settore l'amministrazione finanziaria in caso di adeguamento all'interno dell'intervallo tra ricavo minimo e ricavo congruo, fermo restando che si tratta, comunque, di un ricavo "possibile", potrà verificare e quindi chiedere al contribuente di giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale.

4.3 Decorrenza della rilevanza dell'adeguamento

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Occorre evidenziare che con riferimento, invece, al versamento dell'adeguamento alle risultanze dei

parametri, ai fini IVA, nessuna modifica è intervenuta con riferimento all'articolo 4 del d.P.R. n. 195 del 1999. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto l'adeguamento al volume di affari risultante dalla applicazione dei parametri può essere operato, senza applicazione di sanzioni e interessi, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. I maggiori corrispettivi devono essere annotati, entro il suddetto termine, in un'apposita sezione del registro previsto dall'articolo 23 (delle fatture) o dall'articolo 24 (dei corrispettivi) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

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

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

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

Pertanto, il riferimento effettuato dal legislatore nell'articolo 2, comma 2, del citato d.P.R. n. 195 del 1999, a tale termine ("versamento a saldo dell'imposta sul reddito"), implica anche l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 17 del d.P.R. n. 435 del 2001. Deve, dunque, ritenersi che l'adeguamento ai fini I.V.A. alle risultanze degli studi di settore può essere effettuato anche nei più lunghi termini previsti dall'art. 17, comma 2, del citato d.P.R. n. 435 del 2001, applicando la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Ne consegue che, per i contribuenti con il periodo d'imposta corrispondente con l'anno solare, il versamento dell'imposta da adeguamento dovrà avvenire entro il 20 giugno, ovvero entro il 20 luglio con la maggiorazione dello 0,40 per cento.

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

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

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

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

L'articolo 2, comma 2, del d.P.R. n. 195 del 1999, come modificato dall'art. 1, comma 411, lett. b), della legge finanziaria per il 2005, prevede inoltre che i maggiori corrispettivi indicati in dichiarazione per effetto dell'adeguamento dovranno essere annotati, entro il termine previsto per il versamento a saldo

delle imposte sui redditi, in un'apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 (registro fatture emesse) e 24 (registro dei corrispettivi) del d.P.R. n. 633/72, e riportati nella dichiarazione annuale, analogamente a quanto già stabilito ai fini dell'adeguamento del volume d'affari previsto per i parametri nell'articolo 4 del d.P.R. n. 195 del 1999.

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

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

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

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

La maggiorazione non è dovuta:

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

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

Pertanto, la disciplina introdotta dal citato articolo 1, comma 411, lettera c), della legge finanziaria per il 2005, modifica profondamente il previgente impianto, stabilendo che, la possibilità di effettuare l'adeguamento in dichiarazione dei ricavi e dei compensi a quelli risultanti dagli studi di settore, senza l'applicazione di sanzioni ed interessi, è esperibile per tutti i periodi d'imposta per i quali trova applicazione lo studio di settore, compresi quelli successivi al primo anno di applicazione o di revisione. Tuttavia, per i periodi d'imposta successivi al primo anno di applicazione del nuovo studio o di quello evoluto, dovrà essere versata una "...maggiorazione del 3 per cento, calcolata sulla differenza tra ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili...", entro il termine previsto per versamento del saldo dell'imposta sul reddito.

A tal fine si precisa che la maggiorazione del 3 per cento è unica, nel senso che il versamento è valido sia ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP e che tale importo deve essere indicato nella dichiarazione prevista ai fini delle imposte sui redditi. Con riferimento ai due termini da porre a confronto, per la verifica del superamento del 10 per cento dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili, si fa presente che per tale ultimo importo occorre fare riferimento ai componenti positivi che il programma GE.RI.CO. utilizza per la verifica della congruità alle risultanze degli studi. Pertanto, dovranno essere presi in considerazione i componenti positivi, annotati nelle scritture contabili e dichiarati dal contribuente, che vengono previsti per il confronto con le risultanze dello studio di settore. Si ricorda infatti che tali componenti positivi riguardano i ricavi di cui all'art. 85, comma 1, ad esclusione delle lettere c), d), e) ed f), e compensi di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR. Per le imprese che eseguono opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale i ricavi dichiarati, da confrontare con quelli presunti in base allo studio di settore, vanno aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi dell'articolo 93, commi da 1 a 4, del TUIR, come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003,

n. 344.

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

Si fa altresì presente che con circolare n. 10 del 16 marzo 2005, par. 3.6, è stato precisato che in base al dato testuale della disposizione emerge che, la maggiorazione del 3 per cento, deve essere calcolata sull'intero ammontare dello scostamento, qualora esso sia superiore al suddetto limite del 10 per cento e, pertanto, il suddetto limite del 10 per cento non costituisce una sorta di "franchigia". Esempio: Ipotizzando che i ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili sia pari a 100.000 e il ricavo puntuale da studi è pari a 112.000, l'impresa che si adegua in dichiarazione alle risultanze degli studi dovrà calcolare e versare la maggiorazione del 3 per cento su 12.000 euro e non su 2.000 (differenza tra 12.000 e 10.000).

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

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

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

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

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

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

- "4726" denominato: "Persone fisiche - Maggiorazione 3% adeguamento studi di settore - art. 2, comma 2 bis, d.P.R. N. 195/99".

- "2118" denominato: "Soggetti diversi dalle persone fisiche - Maggiorazione 3% adeguamento studi di settore - art. 2, comma 2 bis, d.P.R. N. 195/99".

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

5 GLI STUDI DI SETTORE E GLI ACCERTAMENTI

5.1 Le novità in materia di accertamento

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

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

- Articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, accertamenti basati sugli studi di settore: viene modificata la disciplina prevista per gli accertamenti da studi di settore nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria;

- Articolo 70 della legge 21 novembre 2000, n. 342: consente l'esecuzione, per il medesimo periodo d'imposta, di ulteriori accertamenti, sia su base analitica che induttiva, anche in relazione al reddito di impresa e di lavoro autonomo e ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, anche in presenza di accertamento con adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi;

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

5.2 Novità per le imprese in contabilità ordinaria: generalità

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

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

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

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

Prima di analizzare le novità in tema di accertamento introdotte dalla legge finanziaria per il 2005, si ritiene utile ricordare la previgente disciplina applicabile per gli accertamenti antecedenti al periodo d'imposta 2004.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.2.3 La verifica dei due periodi d'imposta su tre

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

Con circolare 5 luglio 1999, n. 148/E, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, ai fini dell'accertamento in base agli studi di settore nei confronti dei soggetti in regime di contabilità ordinaria per opzione, nel computo del triennio devono essere considerati anche i periodi d'imposta compresi in tale arco temporale per i quali il soggetto è in diverso regime di contabilità. Pertanto, ad esempio, in riferimento alle nuove norme introdotte con la finanziaria per il 2005, è esperibile l'accertamento per il periodo d'imposta 2004, ancorché detto contribuente risulti in regime di contabilità ordinaria nel 2004 e risulti, in regime di contabilità semplificata nel 2002 e 2003, in presenza, ovviamente, di uno scostamento dalle risultanze degli studi verificato, ad esempio, per il periodo d'imposta 2003 e 2004 ovvero 2002 e 2004. Analogamente, nel caso, ad esempio, di un contribuente in contabilità ordinaria per opzione nel 2002 e 2003 e in regime di contabilità ordinaria naturale nel 2004, ai fini del computo del triennio deve essere considerato anche il 2002 e 2003.

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

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

Si ritiene altresì che il periodo d'imposta in cui il contribuente risulta interessato da una delle cause di esclusione ovvero di inapplicabilità, ai soli fini della predetta verifica debba essere considerato

"assimilato" ad un periodo d'imposta con ricavi o compensi "congrui".

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

- non assume alcuna rilevanza la circostanza che il contribuente, per i periodi d'imposta per i quali non risulta congruo, abbia provveduto ad effettuare la definizione prevista dall'art. 9 della legge 289 del 2002 (definizione automatica per gli anni pregressi), in quanto la disposizione, per le particolari modalità applicative, non elimina la posizione di "non congruità" ai fini degli studi di settore;
- nell'ipotesi in cui il contribuente si sia avvalso della definizione automatica prevista all'art. 7, determinando i maggiori ricavi o compensi ai sensi del comma 1, lett. a), lo stesso, per gli anni interessati alla definizione automatica, dovrà essere considerato "congruo" a tutti gli effetti;
- nell'ipotesi in cui il contribuente abbia presentato dichiarazione integrativa semplice ai sensi dell'art. 8 della citata legge n. 289 del 2002, ai fini della verifica della condizione della non congruità dei due periodi d'imposta su tre consecutivi, l'integrazione dell'imponibile rileva a condizione che il contribuente risulti aver integrato i ricavi o compensi in misura non inferiore a quella determinabile sulla base dell'applicazione degli studi di settore. A tal fine in sede di contraddittorio dovrà essere dimostrato che la integrazione ha avuto per oggetto i ricavi e compensi e che gli stessi sono stati dichiarati in misura non inferiore a quella puntuale determinata in base agli studi di settore. Conseguentemente ai fini della verifica dello scostamento non si può trarre alcun beneficio dall'utilizzo della franchigia prevista dall'articolo 8, comma 6, i cui effetti restano, peraltro, fermi agli altri fini.

5.2.4 Decorrenza della rilevanza degli scostamenti rispetto agli studi di settore

L'articolo 1, comma 410, della legge finanziaria per il 2005, in riferimento alla decorrenza delle disposizioni riguardanti le nuove modalità di accertamento, stabilisce che la medesima disposizione getti in contabilità ordinaria a prevedeva tale requisito per effettuare gli accertamenti d: "Le disposizioni dei commi 2 e 3-bis dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, come modificato dal comma 409 del presente articolo, hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.". Pertanto, con riguardo alla decorrenza delle predette disposizioni, si fa presente che per i soggetti in contabilità ordinaria per opzione la verifica della condizione della non congruità nei due periodi d'imposta su tre consecutivi, non costituisce una novità in quanto la previgente disposizione già richiedeva tale requisito per effettuare gli accertamenti da studi di settore nei loro confronti. La novità riguarda, infatti, i soli soggetti in contabilità ordinaria, non per opzione.

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

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

ESEMPIO

Contabilità ordinaria per obbligo

Anni

2002

2003

2004
Accertamento 2004

Non congruo
Congruo
Non congruo
(A) Possibile

Congruo
Non congruo
Congruo
(B) NO

Congruo
Non congruo
Non congruo
(C) Possibile

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

5.2.5 Relazioni con la disciplina del concordato preventivo biennale

L'articolo 33 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, come modificato dall'art. 2, comma 10, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, ha introdotto per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni il concordato preventivo biennale per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 e per quello successivo. Per i periodi d'imposta oggetto di concordato preventivo non è applicabile l'accertamento sulla base degli studi di settore, posto che quest'ultimo rientra tra gli accertamenti di tipo analitico-induttivo di cui agli articoli 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, secondo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972.

È stato altresì precisato (circ. n. 5/E del 4 febbraio 2004 e circolare n. 27/E del 18 giugno 2004) che resta fermo, tuttavia, l'obbligo di trasmettere i modelli per l'applicazione degli studi di settore per gli anni 2003 e 2004, considerata la necessità di disporre di una banca dati completa per la "manutenzione" ed il potenziamento degli studi medesimi.

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

Il permanere dell'obbligo di indicazione dei dati in questione è, inoltre, giustificato dalla esigenza di disporre di una base completa di elementi per le analisi propedeutiche alla "evoluzione" dei singoli studi, anche ai fini dell'attività di controllo, la quale resta comunque ammessa, entro i limiti previsti dal legislatore, nei confronti dei contribuenti che hanno concordato. Il concordato preventivo non impedisce, infatti, l'accertamento effettuato con metodo c.d. analitico nonché con metodo induttivo in caso di omessa tenuta, sottrazione alla ispezione o indisponibilità per forza maggiore delle scritture contabili obbligatorie. Gli studi di settore possono essere, infatti, utilizzati per la selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, in quanto le situazioni di "non congruità", così come quelle di cosiddetta "incoerenza", costituiscono di per sé stesse elementi di innesco per l'attività di controllo. Pertanto, considerata comunque la rilevanza dell'informazione relativa ai dati degli studi di settore, si ritiene che, in tali ipotesi, per i soggetti che hanno regolarmente aderito all'istituto di cui al citato articolo 33 del D.L. n. 269 del 2003, possano essere presi in considerazione anche i periodi d'imposta

interessati al concordato preventivo biennale ai fini della verifica della condizione dei due periodi d'imposta su tre, prevista per i soggetti in contabilità ordinaria, sia per obbligo che per opzione.

5.2.6 Indici di natura, economica, finanziaria o patrimoniale

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

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

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

Si fa presente, inoltre, che la citata circolare 16 marzo 2005 n. 10/E è intervenuta affermando che in presenza di tali incoerenze, l'Agenzia delle Entrate è legittimata ad effettuare un accertamento nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria che risultano non congrui, anche per un solo periodo d'imposta, alle risultanze degli studi. I soggetti che risulteranno congrui, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, alle risultanze degli studi di settore, ancorché non in linea con detti indici, non potranno essere sottoposti ad accertamento sulla base degli studi di settore. Detti indici possono essere anche diversi dagli indicatori di coerenza che attualmente vengono utilizzati dalla Agenzia delle Entrate nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore e determinati con l'apposita procedura applicativa informatica GE.RI.CO..

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

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

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

5.2.7 Decorrenza della disposizione relativa agli indici di incoerenza

L'articolo 1, comma 410, della legge finanziaria per il 2005, in riferimento alla decorrenza delle disposizioni riguardanti le nuove modalità di accertamento, stabilisce che la medesima disposizione getti in contabilità ordinaria a prevedeva tale requisito per effettuare gli accertamenti di "Le disposizioni dei

commi 2 e 3-bis dell'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, come modificato dal comma 409 del presente articolo, hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004.". Pertanto, si rileva che questa ulteriore possibilità di accertamento, sulla base delle incoerenze degli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, è esperibile, con riferimento agli accertamenti relativi a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, anche nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria per opzione, esercenti attività d'impresa.

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

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

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

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

6.1 L'invito al contraddittorio e gli studi di settore

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

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

Pertanto, nei confronti dei professionisti e dei soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, prima della notifica dell'avviso di accertamento basato sugli studi di settore, l'Agenzia delle Entrate deve instaurare il contraddittorio, garantendo al contribuente la possibilità di fornire in tale sede le eventuali giustificazioni in merito al mancato adeguamento alle risultanze di G.E.R.I.CO..

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

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

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

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

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

Si richiama l'attenzione sulle disposizioni impartite con la circolare n. 58/E del 27 giugno 2002, con la quale è stato recepito l'orientamento della Suprema Corte.

In tema di svolgimento del contraddittorio, infine, una analitica esposizione delle circostanze che motivano il mancato raggiungimento della congruità è contenuto nelle circolari n. 110/E del 21 maggio 1999, n. 121/E del 8 giugno 2000, n. 54/E del 3 giugno 2001, n. 58/E del 27 giugno 2002, n. 39/E del 17 luglio 2003 e n. 27/E del 18 giugno 2004.

6.2 L'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice.

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

6.2.1 Le previgenti disposizioni

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

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

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

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

A tal riguardo, la circolare 21/E del 7 giugno 2004 aveva segnalato due ipotesi in cui la definizione per adesione dell'accertamento originato da studi di settore consentiva all'ufficio l'ulteriore attività accertatrice:

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

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

6.2.2 Studi di settore: ulteriore attività accertatrice

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

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

Restano immutati, naturalmente, i limiti e i termini previsti dai commi 1 e 2 dei citati articoli 43 e 57, nel senso che, al di fuori delle ipotesi eccezionali per le quali sono state previste deroghe particolari, anche gli ulteriori avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di

omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, il termine di decadenza risulta prorogato di un anno.

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

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

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

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

- 1) gli ulteriori elementi di accertamento possono sopraggiungere in qualsiasi momento e non più necessariamente dopo la notifica dell'accertamento, ovvero la chiusura del procedimento di adesione;
- 2) se questi elementi conducono ad un incremento del reddito presunto, si possono applicare nuove sanzioni e il pagamento delle imposte dovute, non valendo i limiti indicati dal D.lgs. n. 218 del 1997, per la definizione dell'ulteriore accertamento.

6.2.4 Parametri: ulteriore attività accertatrice

L'articolo 3, comma 181, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nella versione vigente al 31 dicembre 2004, stabiliva che "fino alla approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice con riferimento alle altre categorie reddituali utilizzando i parametri di cui al comma 184 del presente articolo ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari".

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

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

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

6.2.5 Parametri: ulteriore attività accertatrice e accertamento con adesione

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

Tale norma, applicabile anche agli accertamenti in argomento secondo quanto disposto dal successivo comma 3 del citato articolo 70, a seguito della modifica legislativa stabilisce che l'intervenuta definizione, ai sensi degli articoli 2 e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, degli accertamenti basati sull'applicazione dei parametri non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e dai limiti previsti dall'articolo 2, comma 4, lettera a), del citato decreto legislativo n. 218 del 1997.

Ne consegue che dopo un accertamento da parametri definito mediante adesione è possibile reiterare

l'attività accertatrice nei confronti dello stesso contribuente e per il medesimo periodo d'imposta, con minori vincoli rispetto alla previgente disciplina.

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

6.2.6 Decorrenza delle nuove disposizioni

Con riferimento alla decorrenza delle nuove disposizioni introdotte si fa presente che la legge n. 311 del 2004, secondo quanto disposto al comma 372 dell'articolo 1, è entrata in vigore dal 1° gennaio 2005. Pertanto, le modifiche legislative risultano applicabili agli accertamenti notificati da tale data, anche se si riferiscono a periodi d'imposta precedenti il 2005.

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

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

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

Al riguardo, la previgente formulazione dell'articolo 10 stabiliva che "la determinazione di maggiori ricavi, compensi e corrispettivi, conseguente esclusivamente all'applicazione degli accertamenti di cui al comma 1, non rileva ai fini dell'obbligo della trasmissione della notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale."

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

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

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

7 NOVITÀ DELLA MODULISTICA 2005 STUDI DI SETTORE

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

7.1 Parte generale (unica) e parte specifica.

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

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

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

In particolare, la "Parte generale" delle istruzioni raggruppa e uniforma quelle informazioni che, fino allo scorso anno, erano richieste con modalità differenti nei modelli previsti per le imprese, per i professionisti e nei modelli con doppio quadro contabile. L'adozione di tale novità è stata dettata dall'esigenza di semplificare la compilazione dei modelli, snellendo la lettura delle istruzioni stesse. In appendice alla "Parte generale" è allegato l'elenco degli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2004 e delle relative attività economiche, secondo la classificazione ATECOFIN 2004. La tabella riporta, in corrispondenza di ogni studio, l'anno di entrata in vigore, l'indicazione del carattere "sperimentale" o "monitorato", e per gli studi di settore evoluti il riferimento agli studi originali. Viene inoltre riportata la caratteristica dello stesso con riferimento alla insussistenza delle cause di inapplicabilità per l'esercizio dell'attività in più punti di produzione o vendita (c.d. studio multipunto naturale).

7.2 Rapporti con il concordato preventivo

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

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

Con riferimento ai 61 studi approvati per il periodo d'imposta 2004, quattro modelli, di cui uno relativo ad attività dei servizi TG74U, evoluzione dello studio SG74U (Studi fotografici; Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa) e tre relativi attività professionali: TK08U evoluzione dello studio SK08U (Attività tecniche svolte da disegnatori), TK16U evoluzione dello studio SK16U (Amministrazione e gestione di beni immobili per conto terzi) e TK21U evoluzione dello studio SK21U (Servizi degli studi odontoiatrici), sono stati predisposti, analogamente alla prima versione degli stessi, con un doppio quadro contabile (F e G) destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio dell'attività in forma di impresa, nel caso in cui il soggetto esercita l'attività in tale forma, o professionale nel caso in cui l'attività venga esercitata in forma di lavoro autonomo.

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

7.4.1 Nuove tipologie di contratti di lavoro

Il quadro A, riguardante i dati relativi al personale, dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, relativi al periodo d'imposta 2004, è caratterizzato da alcune novità. In primo luogo, è richiesto il numero delle giornate retribuite relative ad alcune nuove figure previste dal D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, di attuazione della c.d. "riforma Biagi": in particolare, si tratta dei lavoratori assunti con contratto di inserimento, degli assunti con contratto di lavoro ripartito, degli assunti con contratto di lavoro intermittente e del personale con contratto di somministrazione di lavoro.

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

Come precisato nelle istruzioni del citato quadro A, nel rigo relativo ai collaboratori coordinati e continuativi, di cui all'art. 50, comma 1, lett. c-bis) del TUIR, devono essere indicati sia i collaboratori assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli artt. 61 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (collaboratori c.d. "a progetto"), sia coloro che intrattengono rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che, ai sensi di detta normativa, non devono essere obbligatoriamente ricondotti alla modalità del lavoro a progetto. In tale rigo devono essere altresì indicati i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa già stipulati alla data del 24 ottobre 2003 che non possono essere ricondotti a un progetto o a una fase di esso e che mantengono ancora efficacia ai sensi dell'art. 86, comma 1 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276

(ovvero, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2004, sino alla loro scadenza).

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

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

7.4.2 Indicazione della percentuale di lavoro prestato

Con gli studi approvati, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, è stata introdotta un'ulteriore novità con riferimento al personale non dipendente che svolge la propria attività nell'impresa (es. collaboratori familiari dell'impresa familiare, soci con occupazione prevalente, ecc.). In particolare, la novità riguarda l'utilizzo, in termini percentuali, dell'apporto del personale non dipendente, incluso quello senza occupazione prevalente, nell'attività dell'impresa. Nelle versioni precedenti degli studi, l'apporto di lavoro del personale non dipendente assumeva rilievo, infatti, sulla base del numero di addetti indicati dal contribuente.

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

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

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

Giova tuttavia segnalare che, nell'indicazione delle predette percentuali, fermo restando il citato criterio, con riferimento ai collaboratori dell'impresa familiare, deve comunque sussistere anche una correlazione con quanto dichiarato sia dal titolare dell'impresa familiare, sia dal familiare che collabora nell'impresa, in applicazione al disposto dell'art. 5, comma 4, del TUIR. Si ricorda infatti che la citata disposizione, prevede che "I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:

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

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

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

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

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

Con riferimento invece ai soci e agli associati in partecipazione, con occupazione prevalente nell'impresa, ai fini dell'indicazione della percentuale di lavoro prestato resta fermo, in linea generale, il criterio del tempo effettivamente prestato nella società, e ciò indipendentemente dalla percentuale di partecipazione agli utili societari, così come riportato nelle apposite istruzioni al quadro A del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, a condizione che tale situazione risulti da apposita documentazione o altra prova idonea. Ne deriva che se il socio con occupazione prevalente non esercita alcuna altra attività ovvero non sia in grado di dimostrare ulteriori attività svolte, la percentuale da indicare nel predetto rigo dovrebbe essere pari o almeno prossima al 100 in relazione a ciascun socio avente tali caratteristiche.

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

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

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

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

Con la circolare 58/E del 27 giugno 2002, al paragrafo 10.4, è stato precisato che non sono applicabili né gli studi di settore né i parametri nei confronti dei soggetti che sono interessati dalla causa di esclusione relativa all'inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta, anche se la stessa riguarda solo una attività o un'unità di produzione o vendita.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.6.1 Ulteriori elementi contabili

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

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

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

Considerata la novità è stato previsto che nel caso in cui sussistano oggettive difficoltà nel reperire le singole informazioni, richieste in questa sezione, gli importi indicati nelle singole voci, per quest'anno, devono essere forniti con un'approssimazione tale comunque da garantire la coincidenza con il reddito d'impresa dichiarato e tali da non compromettere la significatività delle stesse informazioni.

I nuovi dati richiesti riguardano i seguenti elementi:

- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- Altri proventi e componenti positive
- Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)

di cui per canoni relativi a beni immobili

i cui per beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazioni non finanziaria (noli)

- Altri costi per servizi

- Ammortamenti

di cui per beni mobili strumentali

- Accantonamenti

- Oneri diversi di gestione

Altre componenti negative

Risultato della gestione finanziaria

Interessi e altri oneri finanziari

Proventi straordinari

Oneri straordinari

Reddito d'impresa (o perdita)

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

Dette informazioni potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle Entrate:

- per elaborare le proposte ai fini della pianificazione fiscale concordata di cui alla legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria per il 2005);

- per la determinazione degli indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, prevista dalla stessa legge finanziaria per il 2005;

- ai fini del monitoraggio di quei soggetti che presentano determinate "anomalie" nella struttura degli elementi contabili.

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

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

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

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

7.6.2 Altre novità che hanno interessato il quadro F

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

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

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

Occorre infine segnalare che, a decorrere da quest'anno, non sarà più necessario procedere all'"Annotazione distinta per costi relativi ad aggi e ricavi fissi", (barrando l'apposita casella prevista lo scorso anno) qualora il contribuente sia in grado di individuare tutti i costi afferenti le attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi e di compilare il presente modello escludendo tali costi da quelli indicati nei precedenti righe. Pertanto, il software GE.RI.CO. 2005 provvederà automaticamente a calcolare la quota parte dei costi che fa riferimento a tale attività per neutralizzarne l'effetto ai fini dell'applicazione degli studi di settore nei confronti delle attività diverse da quelle per le quali si sono conseguiti aggi e ricavi fissi, essendo stata eliminata la relativa casella. (per maggiori approfondimenti si rinvia al paragrafo 2.15.3).

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

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

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

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

7.8 Modifiche al quadro Z destinato ai dati complementari

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

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

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

7.9 Applicazione dei codici attività ATECOFIN 2004

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

Pertanto, come già evidenziato nella circolare n. 27/E del 18 giugno 2004, in particolari ipotesi, potrebbe accadere che, per effetto della nuova classificazione ATECOFIN 2004:

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

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

5. alcune attività, che precedentemente erano assoggettate a studi o a parametri, con la nuova classificazione non siano assoggettabili né ad uno studio di settore né ai parametri.

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

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

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

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

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

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

ALLEGATO 1

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

MANIFATTURE

1) Studio di settore TD01U (che sostituisce gli studi di settore SD01A e SD01B, nonché, per l'attività 52.24.2, lo studio di settore SM14U) - Produzione di gelati, codice attività 15.52.0; Produzione di pasticceria fresca, codice attività 15.81.2; Produzione di fette biscottate, biscotti, prodotti di pasticceria conservati, codice attività 15.82.0; Produzione di cacao in polvere, cioccolato, caramelle e confetterie, codice attività 15.84.0; Commercio al dettaglio di pasticceria, dolci, confetteria, codice attività 52.24.2;

2) Studio di settore TD02U (che sostituisce lo studio di settore SD02U) - Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili, codice attività 15.85.0;

3) Studio di settore TD04A (che sostituisce gli studi di settore SD04B, SD04C e SD04D) - Estrazione di pietre ornamentali, codice attività 14.11.1; Estrazione di pietre da costruzioni, codice attività 14.11.2; Estrazione di pietra da gesso e di anidrite, codice attività 14.12.1; Estrazione di pietre per calce e cementi e di dolomite, codice attività 14.12.2; Estrazione di ardesia, codice attività 14.13.0; Estrazione di ghiaia e sabbia, codice attività 14.21.0; Estrazione di argilla e caolino, codice attività 14.22.0; Estrazione di pomice e di altri minerali e prodotti di cava (quarzo, quarzite, sabbie silicee, ecc.), codice attività 14.50.1;

4) Studio di settore TD04B (che sostituisce gli studi di settore SD04A e SD04E) - Segazione e lavorazione delle pietre e del marmo, codice attività 26.70.1; Lavorazione artistica del marmo e di altre pietre affini, lavori in mosaico, codice attività 26.70.2; Frantumazione di pietre e minerali vari fuori della cava, codice attività 26.70.3;

- 5) Studio di settore TD06U (che sostituisce lo studio di settore SD06U) - Fabbricazione di ricami, codice attività 17.54.6;
- 6) Studio di settore TD07A (che sostituisce lo studio di settore SD07A) - Fabbricazione di articoli di calzetteria, codice attività 17.71.0;
- 7) Studio di settore TD07B (che sostituisce gli studi di settore SD07B, SD07C, SD07D, SD07E, SD07F e SD07G) - Fabbricazione di pullover, cardigan e altri articoli simili a maglia, codice attività 17.72.0; Confezione di indumenti da lavoro, codice attività 18.21.0; Confezione di abbigliamento esterno, codice attività 18.22.A; Confezione di altri indumenti esterni realizzati con tessuti lavorati a maglia, codice attività 18.22.B; Confezione di biancheria intima, corsetteria, codice attività 18.23.A; Confezione di maglieria intima, codice attività 18.23.B; Confezione di abbigliamento o indumenti particolari, codice attività 18.24.2; Lavorazioni collegate all'industria dell'abbigliamento, codice attività 18.24.3; Confezione di cappelli, codice attività 18.24.A; Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento, codice attività 18.24.B; Confezione di altri articoli e accessori lavorati a maglia, codice attività 18.24.C;
- 8) Studio di settore TD08U (che sostituisce lo studio SD08U) - Fabbricazione di calzature non in gomma, codice attività 19.30.1; Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma, codice attività 19.30.2; Fabbricazione di calzature, soles e tacchi in gomma e plastica, codice attività 19.30.3;
- 9) Studio di settore TD09A (che sostituisce gli studi di settore SD09A, SD09B, SD09D e SD09E) - Fabbricazione di porte e finestre in legno (escluse porte blindate), codice attività 20.30.1; Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia, codice attività 20.30.2; Fabbricazione di prodotti vari in legno (esclusi i mobili), codice attività 20.51.1; Fabbricazione dei prodotti della lavorazione del sughero, codice attività 20.52.1; Fabbricazione di sedie e sedili, inclusi quelli per aeromobili, autoveicoli, navi e treni, codice attività 36.11.1; Fabbricazione di poltrone e divani, codice attività 36.11.2; Fabbricazione di mobili non metallici per uffici, negozi, ecc., codice attività 36.12.2; Fabbricazione di mobili per cucina, codice attività 36.13.0; Fabbricazione di altri mobili in legno per arredo domestico, codice attività 36.14.1; Fabbricazione di mobili in giunco, vimini ed altro materiale, codice attività 36.14.2;
- 10) Studio di settore TD09B (che sostituisce lo studio di settore SD09C) - Taglio, piallatura e trattamento del legno, codice attività 20.10.0; Fabbricazione di fogli da impiallacciatura, compensato, pannelli stratificati, pannelli di truciolato ed altri pannelli di legno, codice attività 20.20.0; Fabbricazione di imballaggi in legno, codice attività 20.40.0;
- 11) Studio di settore TD10B (che sostituisce lo studio di settore SD10B) - Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento, codice attività 17.40.1;
- 12) Studio di settore TD16U (che sostituisce lo studio di settore SD16U) - Confezione su misura di vestiario, codice attività 18.22.2;
- 13) Studio di settore TD18U (che sostituisce lo studio di settore SD18U) - Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali, codice attività 26.21.0; Fabbricazione di piastrelle in ceramica per pavimenti e rivestimenti, codice attività 26.30.0; Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta, codice attività 26.40.0;
- 14) Studio di settore TD19U (che sostituisce lo studio di settore SD19U) - Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici, codice attività 28.12.1; Fabbricazione e installazione di tende da sole con strutture metalliche, tende alla veneziana e simili, codice attività 28.12.2;
- 15) Studio di settore TD20U (che sostituisce lo studio di settore SD20U) - Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture, codice attività 28.11.0; Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo, codice attività 28.21.0; Fabbricazione di radiatori e caldaie per il riscaldamento centrale, codice attività 28.22.0; Fabbricazione di generatori di vapore, escluse le caldaie per il riscaldamento centrale ad acqua calda, codice attività 28.30.0; Produzione di pezzi di metallo fucinati, codice attività 28.40.1; Produzione di pezzi di metallo stampati, codice attività 28.40.2; Imbutitura e profilatura di lamiere di metallo; tranciatura e lavorazione a sbalzo, codice attività 28.40.3; Sinterizzazione dei metalli e loro leghe, codice attività 28.40.4; Trattamento e rivestimento dei metalli, codice attività 28.51.0; Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria, codice attività

28.61.0; Fabbricazione di utensileria a mano, codice attività 28.62.A; Fabbricazione di serrature e cerniere, codice attività 28.63.0; Fabbricazione di bidoni in acciaio e di contenitori analoghi, codice attività 28.71.0; Fabbricazione di imballaggi in metallo leggero, codice attività 28.72.0; Fabbricazione di prodotti fabbricati con fili metallici, codice attività 28.73.0; Fabbricazione di filettatura e bulloneria, codice attività 28.74.1; Fabbricazione di molle, codice attività 28.74.2; Fabbricazione di catene fucinate senza saldatura e stampate, codice attività 28.74.3, Fabbricazione di stoviglie, pentolame, vasellame, attrezzi da cucina e accessori casalinghi, articoli metallici per l'arredamento di stanze da bagno, codice attività 28.75.1; Fabbricazione di casseforti, forzieri, porte metalliche blindate, codice attività 28.75.2; Fabbricazione di altri articoli metallici e minuteria metallica, codice attività 28.75.3; Fabbricazione di armi bianche, codice attività 28.75.4; Fabbricazione di oggetti in ferro, in rame ed altri metalli e relativi lavori di riparazione, codice attività 28.75.5;

16) Studio di settore TD32U (che sostituisce lo studio di settore SD32U) - Lavori di meccanica generale, codice attività 28.52.0; Fabbricazione di parti intercambiabili per macchine utensili e operatrici, codice attività 28.62.B; Fabbricazione e installazione di motori a combustione interna, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione (esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili), codice attività 29.11.1; Fabbricazione e installazione di turbine idrauliche e termiche ed altre macchine che producono energia meccanica, compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione, codice attività 29.11.2; Fabbricazione di pompe, compressori e sistemi idraulici, codice attività 29.12.0; Fabbricazione di rubinetti e valvole, codice attività 29.13.0; Fabbricazione di organi di trasmissione, codice attività 29.14.1; Fabbricazione di cuscinetti a sfere, codice attività 29.14.2; Fabbricazione e installazione di fornaci e bruciatori, codice attività 29.21.1; Riparazione e manutenzione di fornaci e bruciatori, codice attività 29.21.2; Fabbricazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione, codice attività 29.22.1; Riparazione e manutenzione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione, codice attività 29.22.2; Fabbricazione e installazione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione, codice attività 29.23.1; Riparazione e manutenzione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione, codice attività 29.23.2; Fabbricazione di materiale per saldatura non elettrica, codice attività 29.24.1; Fabbricazione di bilance e di macchine automatiche per la vendita e la distribuzione (compresi parti staccate e accessori, installazione), codice attività 29.24.2; Fabbricazione di macchine di impiego generale ed altro materiale meccanico n. c.a., codice attività 29.24.3; Fabbricazione e installazione di macchine e apparecchi per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere (compresi parti e accessori), codice attività 29.24.4; Fabbricazione e installazione di macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio (compresi parti e accessori), codice attività 29.24.5; Riparazione e manutenzione di macchine di impiego generale, codice attività 29.24.6; Fabbricazione di trattori agricoli, codice attività 29.31.1; Fabbricazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia, codice attività 29.32.1; Riparazione di altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia, codice attività 29.32.2; Fabbricazione di macchine utensili elettriche portatili, codice attività 29.41.0; Fabbricazione di macchine utensili per la metallurgia (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.42.0; Fabbricazione di altre macchine utensili (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.43.0; Fabbricazione di macchine per la metallurgia (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.51.0; Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.52.0; Fabbricazione di macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.53.0; Fabbricazione e installazione di macchine tessili, di macchine e di impianti per il trattamento ausiliario dei tessili, di macchine per cucire e per maglieria (compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione), codice attività 29.54.1; Fabbricazione e installazione di macchine e apparecchi per l'industria delle pelli, del cuoio e delle calzature (compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione), codice attività 29.54.2; Fabbricazione di apparecchiature e di macchine per lavanderie e stirerie (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.54.3; Fabbricazione di

macchine per l'industria della carta e del cartone (compresi parti ed accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.55.0; Fabbricazione e installazione di macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma e di altre macchine per impieghi speciali n. c.a. (compresi parti e accessori, manutenzione e riparazione), codice attività 29.56.1; Fabbricazione di macchine per la stampa e la legatoria (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.56.2; Fabbricazione di stampi, portastampi, sagome, forme per macchine, codice attività 29.56.3; Fabbricazione di robot industriali per usi molteplici (compresi parti e accessori, installazione, manutenzione e riparazione), codice attività 29.56.4; Fabbricazioni di armi, sistemi d'arma e munizioni, codice attività 29.60.0; Fabbricazione di elettrodomestici, codice attività 29.71.0; Fabbricazione di apparecchi per uso domestico non elettrici, codice attività 29.72.0.

17) Studio di settore TD34U (che sostituisce lo studio di settore SD34U) - Fabbricazione di protesi dentarie (compresa riparazione), codice attività 33.10.3.

SERVIZI

18) Studio di settore SG96U - Altre attività di manutenzione e di soccorso stradale, codice attività 50.20.5.

19) Studio di settore TG31U (che sostituisce gli studi di settore SG31U, SG32U, SG43U, SG47U e SG49U) - Riparazioni meccaniche di autoveicoli, codice attività 50.20.1; Riparazione di carrozzerie di autoveicoli, codice attività 50.20.2; Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli, codice attività 50.20.3; Riparazione e sostituzione di pneumatici, codice di attività 50.20.4; Riparazioni di motocicli e ciclomotori, codice attività 50.40.3;

20) Studio di settore TG34U (che sostituisce lo studio di settore SG34U) - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere, codice attività 93.02.A;

21) Studio di settore TG36U (che sostituisce gli studi di settore SG35U, SG36U, SG62U e, limitatamente all'attività 55.30.B Servizi di ristorazione in self-service, lo studio SG76U) - Ristorazione con preparazione di cibi da asporto, codice attività 55.30.2; Ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina, codice attività 55.30.A; Servizi di ristorazione in self-service, codice attività 55.30.B; Ristoranti con annesso intrattenimento e spettacolo, codice attività 55.30.C;

22) Studio di settore TG37U (che sostituisce gli studi di settore SG37U, SG63U e SG64U) - Gelaterie e pasticcerie con somministrazione, codice attività 55.30.4; Bar e caffè, codice attività 55.40.A; Bottiglierie ed enoteche con somministrazione, codice attività 55.40.B; Bar, caffè con intrattenimento e spettacolo, codice attività 55.40.C;

23) Studio di settore TG39U (che sostituisce lo studio SG39U) - Agenzie di mediazione immobiliare, codice attività 70.31.0;

24) Studio di settore TG50U (che sostituisce gli studi di settore SG50U e SG71U) - Intonacatura, codice attività 45.41.0; Rivestimento di pavimenti e di muri, codice attività 45.43.0; Tinteggiatura e posa in opera di vetri, codice attività 45.44.0; Altri lavori di completamento degli edifici, codice attività 45.45.0;

25) Studio di settore TG66U (che sostituisce lo studio di settore SG66U) - Consulenza per installazione di sistemi hardware, codice attività 72.10.0; Edizione di software, codice attività 72.21.0; Altre realizzazioni di software e consulenza software, codice attività 72.22.0; Elaborazione e registrazione elettronica dei dati, codice attività 72.30.0; Attività delle banche di dati, codice attività 72.40.0; Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e apparecchiature informatiche, codice attività 72.50.0; Altre attività connesse all'informatica, codice attività 72.60.0;

26) Studio di settore TG67U (che sostituisce lo studio di settore SG67U) - Attività delle lavanderie industriali, codice attività 93.01.1; Servizi delle lavanderie a secco, tintorie, codice attività 93.01.2;

27) Studio di settore TG70U (che sostituisce lo studio di settore SG70U) - Servizi di pulizia, codice attività 74.70.1;

28) Studio di settore TG72A (che sostituisce lo studio di settore SG72A) - Trasporti con veicoli da piazza, codice attività 60.22.1; Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente, codice attività 60.22.2;

- 29) Studio di settore TG74U (che sostituisce lo studio SG74U) - Studi fotografici, codice attività 74.81.1; Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa, codice attività 74.81.2;
- 30) Studio di settore TG75U (che sostituisce lo studio di settore SG75U) - Installazione di impianti elettrici e tecnici, codice attività 45.31.0; Lavori di isolamento, codice attività 45.32.0; Installazione di impianti idraulico-sanitari, codice attività 45.33.0; Altri lavori di installazione, codice attività 45.34.0; Posa in opera di infissi, codice attività 45.42.0.

PROFESSIONISTI

- 31) Studio di settore SK29U - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia, codice attività 73.10.F; Attività di studio geologico e di prospezione geognostica e mineraria, codice attività 74.20.4;
- 32) Studio di settore TK01U (che sostituisce lo studio di settore SK01U) - Attività degli studi notarili, codice attività 74.11.2;
- 33) Studio di settore TK03U (che sostituisce lo studio di settore SK03U) - Attività tecniche svolte da geometri, codice attività 74.20.A;
- 34) Studio di settore TK04U (che sostituisce lo studio di settore SK04U) - Attività degli studi legali, codice attività 74.11.1;
- 35) Studio di settore TK05U (che sostituisce lo studio di settore SK05U) - Servizi forniti da dottori commercialisti, codice attività 74.12.A; Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali, codice attività 74.12.B; Consulenza del lavoro, codice attività 74.14.2;
- 36) Studio di settore TK08U (che sostituisce lo studio di settore SK08U) - Attività tecniche svolte da disegnatori, codice attività 74.20.C;
- 37) Studio di settore TK16U (che sostituisce lo studio di settore SK16U) - Amministrazione di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi, codice attività 70.32.0;
- 38) Studio di settore TK18U (che sostituisce lo studio di settore SK18U) - Studi di architettura, codice attività 74.20.E;
- 39) Studio di settore TK20U (che sostituisce lo studio di settore SK20U) - Attività professionale svolta da psicologi, codice attività 85.14.3;
- 40) Studio di settore TK21U (che sostituisce lo studio di SK21U) - Servizi degli studi odontoiatrici, codice attività 85.13.0.

COMMERCIO

- 41) Studio di settore TM03A (che sostituisce lo studio di settore SM03A) - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande, codice attività 52.62.1; Commercio al dettaglio ambulante itinerante di alimentari e bevande, codice attività 52.63.3;
- 42) Studio di settore TM03B (che sostituisce lo studio di settore SM03B) - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento, codice attività 52.62.2; Commercio al dettaglio ambulante itinerante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento, codice attività 52.63.4;
- 43) Studio di settore TM03C (che sostituisce lo studio di settore SM03C) - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di arredamenti per giardino, mobili, articoli diversi per uso domestico, codice attività 52.62.4; Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione, sia nuovi che usati, codice attività 52.62.5; Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a., codice attività 52.62.B; Commercio al dettaglio ambulante itinerante di altri prodotti non alimentari, codice attività 52.63.B;
- 44) Studio di settore TM03D (che sostituisce lo studio di settore SM03D) - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie, codice attività 52.62.3;
- 45) Studio di settore TM04U (che sostituisce lo studio di settore SM04U) - Farmacie, codice attività 52.31.0;
- 46) Studio di settore TM06A (che sostituisce gli studi di settore SM06A e SM06C) - Commercio al dettaglio di articoli casalinghi, di cristallerie e vasellame, codice attività 52.44.2; Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione, codice attività 52.44.3; Commercio al dettaglio di altri articoli

diversi per uso domestico n.c.a., codice attività 52.44.B; Commercio al dettaglio di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, lettori e registratori di dischi e nastri, codice attività 52.45.1; Commercio al dettaglio di dischi e nastri, codice attività 52.45.2; Commercio al dettaglio di apparecchi e attrezzature per le telecomunicazioni e la telefonia, codice attività 52.48.7;

47) Studio di settore TM06B (che sostituisce lo studio di settore SM06B) - Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti, codice attività 52.45.3;

48) Studio di settore TM07U (che sostituisce lo studio di settore SM07U) - Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria, codice attività 52.41.2;

49) Studio di settore TM08U (che sostituisce gli studi di settore SM08A e SM08B) - Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli, codice attività 52.48.4; Commercio al dettaglio di articoli sportivi, biciclette, armi e munizioni, di articoli per il tempo libero, codice attività 52.48.5;

50) Studio di settore TM09A (che sostituisce lo studio di settore SM09A) - Commercio di autoveicoli, codice attività 50.10.0;

51) Studio di settore TM09B (che sostituisce lo studio di settore SM09B) - Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori, codice attività 50.40.1;

52) Studio di settore TM10U (che sostituisce lo studio di settore SM10U) - Commercio di parti e accessori di autoveicoli, codice attività 50.30.0; Commercio all'ingrosso e al dettaglio di pezzi di ricambio per motocicli e ciclomotori, codice attività 50.40.2;

53) Studio di settore TM15A (che sostituisce lo studio di settore SM15A) - Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria, codice attività 52.48.3; Riparazioni di orologi e di gioielli, codice attività 52.73.0;

54) Studio di settore TM16U (che sostituisce lo studio di settore SM16U) - Commercio al dettaglio di articoli di profumeria, prodotti per toletta e per l'igiene personale, codice attività 52.33.2;

55) Studio di settore TM19U (che sostituisce lo studio di settore SM19U) - Commercio all'ingrosso di tessuti, codice attività 51.41.1; Commercio all'ingrosso di articoli di merceria, filati e passamaneria, codice attività 51.41.2; Commercio all'ingrosso di altri articoli tessili, codice attività 51.41.3; Commercio all'ingrosso di abbigliamento e accessori, codice attività 51.42.1; Commercio all'ingrosso di camicie e biancheria, maglieria e simili, codice attività 51.42.3;

56) Studio di settore TM20U (che sostituisce lo studio di settore SM20U) - Commercio al dettaglio di articoli di cartoleria, di cancelleria e forniture per ufficio, codice attività 52.47.3;

57) Studio di settore TM27A (che sostituisce lo studio di settore SM27A) - Commercio al dettaglio di frutta e verdura, codice attività 52.21.0;

58) Studio di settore TM27B (che sostituisce lo studio di settore SM27B) - Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi, codice attività 52.23.0;

59) Studio di settore TM28U (che sostituisce lo studio di settore SM28U) - Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa, codice attività 52.41.1; Commercio al dettaglio di tappeti, codice attività 52.48.C;

60) Studio di settore TM29U (che sostituisce lo studio di settore SM29U) - Commercio al dettaglio di mobili, codice attività 52.44.1; Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica, codice attività 52.44.A;

61) Studio di settore TM40A (che sostituisce lo studio di settore SM40A) - Commercio al dettaglio di fiori e piante, codice attività 52.48.A.

ALLEGATO N. 2

STUDI DI SETTORE PREVISTI PER LA REVISIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2005
(PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 21 FEBBRAIO 2005)

SD03U	(primo anno di applicazione 1998)
	15.61.1 - Molitura del frumento
	15.61.2 - Molitura di altri cereali

	15.61.3 - Lavorazione del risone
	15.61.4 - Altre lavorazioni di semi e granaglie
SD10A	(primo anno di applicazione 1998) *
	17.11.0 - Preparazione e filatura di fibre tipo cotone
	17.14.0 - Preparazione e filatura di fibre tipo lino
	17.21.0 - Tessitura di filati tipo cotone
SD14U	(primo anno di applicazione 1999) *
	17.12.1 - Preparazione delle fibre di lana e assimilate, cardatura
	17.12.2 - Filatura della lana cardata e di altre fibre tessili a taglio laniero
	17.13.1 - Pettinatura e ripettinatura delle fibre di lana e assimilate
	17.13.2 - Filatura della lana pettinata e delle fibre assimilate
	17.17.0 - Preparazione e filatura di altre fibre tessili
	17.22.0 - Tessitura di filati tipo lana cardata
	17.23.0 - Tessitura di filati tipo lana pettinata
	17.25.0 - Tessitura di altre materie tessili
	17.60.0 - Fabbricazione di tessuti a maglia
SD21U	(primo anno di applicazione 1999)
	33.40.1 - Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo; montatura in serie di occhiali comuni
	33.40.2 - Confezionamento ed apprestamento di occhiali da vista e lenti a contatto
SD22U	(primo anno di applicazione 2000)
	31.50.0 - Fabbricazione di apparecchiature per illuminazione e di lampade elettriche
SD24A	(primo anno di applicazione 2000)
	52.42.4 - Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle
SD24B	(primo anno di applicazione 2000)
	18.30.2 - Confezione di articoli in pelliccia
SD25U	(primo anno di applicazione 2000)
	18.30.1 - Preparazione e tintura di pellicce
	19.10.0 - Preparazione e concia del cuoio
SD26U	(primo anno di applicazione 2000)
	18.10.0 - Confezione di vestiario in pelle
SD27U	(primo anno di applicazione 2000)
	19.20.0 - Fabbricazione di articoli da viaggio, borse, marocchineria e selleria

SD28U	(primo anno di applicazione 2001)
	26.12.0 - Lavorazione e trasformazione del vetro piano
	26.15.1 - Lavorazione e trasformazione del vetro cavo
	26.15.2 - Lavorazione di vetro a mano e a soffio
	26.15.3 - Fabbricazione e lavorazione di vetro tecnico, industriale, per altri lavori
SD29U	(primo anno di applicazione 2000)
	26.61.0 - Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia
	26.63.0 - Produzione di calcestruzzo pronto per l'uso
	26.66.0 - Fabbricazione di altri prodotti in calcestruzzo, gesso e cemento
SD33U	(primo anno di applicazione 2000)
	27.41.0 - Produzione di metalli preziosi e semilavorati
	36.22.1 - Fabbricazione di oggetti di gioielleria ed oreficeria, di metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi
	36.22.2 - Lavorazione di pietre preziose e semipreziose per gioielleria e per uso industriale
SD35U	(primo anno di applicazione 2001)
	22.11.0 - Edizione di libri
	22.13.0 - Edizione di riviste e periodici
	22.15.0 - Altre edizioni
	22.22.0 - Altre stampe di arti grafiche
	22.23.0 - Legatoria, rilegatura di libri
	22.24.0 - Lavorazioni preliminari alla stampa
	22.25.0 - Lavorazioni ausiliarie connesse alla stampa
SD36U	(primo anno di applicazione 2001)
	27.10.0 - Siderurgia
	27.21.0 - Fabbricazione di tubi di ghisa
	27.31.0 - Stiratura a freddo
	27.32.0 - Laminazione a freddo di nastri
	27.33.0 - Profilatura mediante formatura o piegatura a freddo
	27.34.0 - Trafilatura
	27.51.0 - Fusione di ghisa
	27.52.0 - Fusione di acciaio
	27.53.0 - Fusione di metalli leggeri
	27.54.0 - Fusione di altri metalli non ferrosi
SD37U	(primo anno di applicazione 2001)
	35.12.0 - Costruzione e riparazione di imbarcazioni da diporto e sportive

SD38U	(primo anno di applicazione 2001)
	36.12.1 - Fabbricazione di mobili metallici per uffici e negozi, ecc.
SD47U	(primo anno di applicazione 2001)
	21.21.0 - Fabbricazione di carta e cartoni ondulati e di imballaggi di carta e cartone
	21.23.0 - Fabbricazione di prodotti cartotecnici
	21.25.0 - Fabbricazione di altri articoli di carta e di cartone
SD48U	(primo anno di applicazione 2003)
	35.11.1 - Cantieri navali per costruzioni metalliche
	35.11.2 - Cantieri navali per costruzioni non metalliche
	35.11.3 - Cantieri di riparazioni navali
SG33U	(primo anno di applicazione 1998)
	93.02.B - Servizi degli istituti di bellezza
SG46U	(primo anno di applicazione 1998)
	29.31.2 - Riparazione di trattori agricoli
SG51U	(primo anno di applicazione 1998)
	92.31.H - Attività di conservazione e restauro di opere d'arte
SG55U	(primo anno di applicazione 2002)
	93.03.0 - Servizi di pompe funebri e attività connesse
SG56U	(primo anno di applicazione 2000)
	85.14.A - Laboratori di analisi cliniche
SG58U	(primo anno di applicazione 1999)
	55.22.0 - Campeggi ed aree attrezzate per roulotte
	55.23.1 - Villaggi turistici
SG60U	(primo anno di applicazione 2000)
	92.72.1 - Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
SG68U	(primo anno di applicazione 2002)
	60.24.0 - Trasporto di merci su strada
SG72B	(primo anno di applicazione 2000)
	60.21.0 - Altri trasporti terrestri, regolari, di passeggeri
	60.23.0 - Altri trasporti terrestri non regolari di passeggeri

SK02U	(primo anno di applicazione 2000)
	74.20.F - Studi di ingegneria
SK06U	
	74.12.C - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi
SK10U	(primo anno di applicazione 2001)
	85.12.1 - Studi medici generici convenzionati o meno col Servizio Sanitario Nazionale
	85.12.3 - Studi di radiologia e radioterapia
	85.12.A - Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi
	85.12.B - Altri studi medici e poliambulatori specialistici
SK17U	(primo anno di applicazione 2000)
	74.20.B - Attività tecniche svolte da periti industriali
SK19U	(primo anno di applicazione 2001)
	85.14.2 - Attività professionali paramediche indipendenti
SK22U	(primo anno di applicazione 2001)
	85.20.0 - Servizi veterinari
SM11A	(primo anno di applicazione 2001)
	52.46.1 - Commercio al dettaglio di ferramenta, materiale elettrico e termoidraulico, pitture e vetro piano
	52.46.2 - Commercio al dettaglio di articoli igienico-sanitari
	52.46.3 - Commercio al dettaglio di materiali da costruzione
	52.48.9 - Commercio al dettaglio di carta da parati e di rivestimenti per pavimenti
SM11B	(primo anno di applicazione 2001)
	51.44.3 - Commercio all'ingrosso di carte da parati
	51.53.1 - Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale
	51.53.2 - Commercio all'ingrosso di materiali da costruzione (inclusi i materiali igienico-sanitari)
	51.53.3 - Commercio all'ingrosso di vetro piano
	51.53.4 - Commercio all'ingrosso di vernici e colori
	51.54.1 - Commercio all'ingrosso di articoli in ferro e in altri metalli (ferramenta)
	51.54.2 - Commercio all'ingrosso di apparecchi e accessori per impianti idraulici e di riscaldamento
SM12U	(primo anno di applicazione 2000)
	52.47.1 - Commercio al dettaglio di libri nuovi

SM15B	(primo anno di applicazione 2001)
	52.48.2 - Commercio al dettaglio di materiale per ottica, fotografia, cinematografia, strumenti di precisione
SM17U	(primo anno di applicazione 2000)
	51.21.1 - Commercio all'ingrosso di cereali e legumi secchi
	51.21.2 - Commercio all'ingrosso di sementi e alimenti per il bestiame, piante officinali, semi oleosi, patate da semina
SM18A	(primo anno di applicazione 2000)
	51.22.0 - Commercio all'ingrosso di fiori e piante
SM18B	(primo anno di applicazione 2001)
	51.23.0 - Commercio all'ingrosso di animali vivi
SM21A	(primo anno di applicazione 2000)
	51.31.0 - Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi
SM21B	(primo anno di applicazione 2000)
	51.34.1 - Commercio all'ingrosso di bevande alcoliche
	51.34.2 - Commercio all'ingrosso di altre bevande
SM21C	(primo anno di applicazione 2000)
	51.38.1 - Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca freschi
	51.38.2 - Commercio all'ingrosso di prodotti della pesca congelati, surgelati, conservati, secchi
SM21D	(primo anno di applicazione 2000)
	51.32.1 - Commercio all'ingrosso di carne fresca, congelata e surgelata
SM21E	(primo anno di applicazione 2000)
	51.33.1 - Commercio all'ingrosso di prodotti lattiero-caseari e di uova
SM21F	(primo anno di applicazione 2000)
	51.32.2 - Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria
	51.33.2 - Commercio all'ingrosso di oli e grassi alimentari
	51.36.0 - Commercio all'ingrosso di zucchero, cioccolato, dolci, prodotti da forno
	51.37.B - Commercio all'ingrosso di tè, cacao, droghe e spezie
	51.38.3 - Commercio all'ingrosso di altri prodotti alimentari
	51.39.1 - Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti surgelati
	51.39.2 - Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti alimentari, bevande e tabacco

SM22A	(primo anno di applicazione 2001)
	51.43.1 - Commercio all'ingrosso di elettrodomestici, di apparecchi radiotelevisivi e telefonici e altra elettronica di consumo
	51.43.2 - Commercio all'ingrosso di supporti, vergini o registrati, audio, video, informatici (dischi, nastri e altri supporti)
	51.43.3 - Commercio all'ingrosso di materiali radioelettrici, telefonici e televisivi
	51.43.4 - Commercio all'ingrosso di articoli per illuminazione e materiale elettrico vario per uso domestico
SM22B	(primo anno di applicazione 2001)
	51.44.1 - Commercio all'ingrosso di vetrerie e cristallerie
	51.44.2 - Commercio all'ingrosso di ceramiche e porcellane
	51.44.5 - Commercio all'ingrosso di coltelleria, posateria e pentolame
SM22C	(primo anno di applicazione 2001)
	51.47.1 - Commercio all'ingrosso di mobili di qualsiasi materiale
SM25A	(primo anno di applicazione 2000)
	51.47.6 - Commercio all'ingrosso di giochi e giocattoli
SM25B	(primo anno di applicazione 2000)
	51.47.7 - Commercio all'ingrosso di articoli sportivi (comprese le biciclette)
SM30U	(primo anno di applicazione 2001)
	52.11.5 - Commercio al dettaglio di prodotti surgelati
SM32U	(primo anno di applicazione 2001)
	52.48.6 - Commercio al dettaglio di oggetti d'arte, di culto e di decorazione, chincaglieria e bigiotteria
SM35U	(primo anno di applicazione 2001)
	52.33.1 - Erboristerie
SM36U	(primo anno di applicazione 2001)
	51.47.3 - Commercio all'ingrosso di libri, riviste e giornali
SM37U	(primo anno di applicazione 2001)
	51.44.4 - Commercio all'ingrosso di saponi, detersivi e altri prodotti per la pulizia
	51.45.0 - Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici

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

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

17.16.0 - Fabbricazione di filati cucinini;
17.24.0 - Tessitura di filati tipo seta

(da www.altalex.it)