



Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Ufficio Studi di Settore

Roma, 27 giugno 2002

CIRCOLARE n. 58/E

Oggetto: Studi di settore – periodo di imposta 2001

INDICE

1. Premessa	5
2. Approvazione dei nuovi studi di settore	6
3. Territorialità	6
4. Cause di inapplicabilità per i nuovi studi riguardanti attività di commercio all'ingrosso	7
5. Novità relative agli indicatori di coerenza	7
5.1 Studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001	8
5.2 Studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso già in vigore nel precedente periodo di imposta.....	9
5.3 Attività dei servizi - Studio SG66U.....	10
6. Nuovi correttivi approvati	11
7. Sperimentalità	13
8. Adeguamento alle risultanze degli studi di settore in sede di dichiarazione	14
9. Modelli per gli studi di settore	15
9.1 Qualificazione del reddito	15
9.2 Regolarizzazione dei codici di attività.....	15
9.3 Modulistica per importi in lire e in euro.....	16
9.4 Obbligo di compilazione dei modelli studi di settore e trasmissione telematica della dichiarazione	16
9.5 Modifiche al quadro A destinato alla indicazione dei dati relativi al personale	18
9.6 Quadri F e G destinati alla indicazione dei dati contabili	19
9.6.1 Valore dei beni strumentali	19
9.6.2 Attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi.....	20
9.6.2.1 Modalità di indicazione degli aggi, dei ricavi fissi e dei costi ad essi correlati.....	21
9.6.2.1.1 Contribuenti che svolgono, oltre all'attività per la quale risultino applicabili gli studi di settore, attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi con ricavi netti non superiori al 20% dei ricavi complessivi	22
9.6.2.1.2 Contribuenti diversi da quelli di cui al paragrafo precedente che svolgono, oltre ad	

attività per cui risultino applicabili gli studi di settore, attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi	23
10. Modelli per l'annotazione separata	24
10.1 Soggetti tenuti alla compilazione dei modelli	25
10.2 Ricavi derivanti da affitto di un ramo di azienda	26
10.3 Contribuenti che svolgono attività comprese nei nuovi studi di settore.....	27
10.4 Contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta.	28
10.5 Contribuenti che, oltre all'attività presa in considerazione dagli studi, hanno iniziato o cessato un'attività per la quale sono applicabili i parametri.	28
10.6 Contribuenti con ricavi non superiori al 20% dei ricavi totali, per ognuna delle attività esercitate	29
10.7 Attribuzione dei ricavi alle diverse attività esercitate ovvero alle diverse unità di produzione o vendita	30
10.8 Facoltà di provvedere all'annotazione separata per i contribuenti che operano in piccoli comuni	30
11. Contribuenti "marginali"	31
11.1 Verifica della possibilità di fruire del regime agevolato	32
11.2 Adeguamento agli studi di settore per i contribuenti che fruiscono del regime agevolato.....	33
12. Elementi da valutare in sede di applicazione degli studi di settore	34
12.1 Motivazioni dell'accertamento	34
12.2 Peculiarità dei nuovi studi approvati	39
12.3 Considerazioni relative al settore delle manifatture	39
12.3.1 Studio di settore SD28U	39
12.3.2 Studio di settore SD34U	40
12.3.3 Studio di settore SD35U	40
12.3.4 Studio di settore SD37U	42
12.3.5 Studio di settore SD47U	42
12.4 Considerazioni relative al settore dei servizi.....	43
12.4.1 L'evoluzione dello studio di settore SG68U.....	43
12.4.2 Studio di settore SG73B.....	46
12.4.3 Studio di settore SG75U	47
12.4.4 Studio di settore SG88U	47
12.4.5 Studio di settore SG89U	48
12.5 Considerazioni relative al settore del commercio	48
12.5.1 Studi di settore SM11A e SM11B.....	48
12.5.2 Studio di settore SM14U.....	53
12.5.3 Studio di settore SM15A.....	54

12.5.4 Studio di settore SM22A.....	55
12.5.5 Studio di settore SM22B.....	55
12.5.6 Studio di settore SM27C.....	56
12.5.7 Studio di settore SM28U.....	57
12.5.8 Studio di settore SM29U.....	58
12.5.9 Studio di settore SM31U.....	59
12.5.10 Studio di settore SM32U.....	60
12.5.11 Studio di settore SM37U.....	60
12.5.12 Studio di settore SM40A.....	61
12.6 Considerazioni relative alle attività professionali	62
12.6.1 Studio di settore SK06U	63
12.6.2 Studio di settore SK10U	63
12.6.3 Studio di settore SK19U	65
12.6.4 Studio di settore SK22U	66
13. Considerazioni relative a studi di settore già in vigore nel 2000	66
13.1 Studio di settore SD20U	66
13.2 Studio di settore SG69E	67
13.3 Emergenza derivante dalla encefalopatia spongiforme bovina (BSE).....	68
13.4 Studio di settore SM02U: commercio al dettaglio di carni affiancato ad attività agricole	70
13.5 Studio di settore SK01U	71
13.6 Studio di settore SK21U	72
14. Gli studi di settore nel sito dell’Agenzia delle entrate	72
Allegato 1.....	75
Allegato 2.....	79

1. Premessa

Questa circolare fornisce chiarimenti in relazione ai 168 studi di settore in vigore nel periodo di imposta 2001. Tali studi riguardano complessivamente 405 attività e coinvolgono circa 3 milioni e 550 mila contribuenti. In particolare, si tratta di:

- 128 studi, approvati nel corso del 1999, 2000 e 2001, già in vigore nel periodo di imposta 2000;
- 39 studi approvati nel 2002, applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001;
- uno studio, l'SG68U, relativo al trasporto merci su strada, in vigore a decorrere dal periodo di imposta 1998, la cui revisione, approvata nel 2002, è applicabile a decorrere dal periodo di imposta 2001.

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore sono stati approvati dall'Agenzia delle Entrate con provvedimenti del 12 febbraio (pubblicato nei supplementi ordinari n. 86 alla Gazzetta Ufficiale n. 96 del 24 aprile 2002 e n. 89 alla Gazzetta Ufficiale n. 98 del 27 aprile 2002), 22 febbraio (pubblicato nel supplemento ordinario n. 60 alla Gazzetta Ufficiale n. 74 del 28 marzo 2002), 13 marzo (pubblicato nel supplemento ordinario n. 87 alla Gazzetta Ufficiale n. 97 del 26 aprile 2002), 19 marzo (pubblicato nel supplemento ordinario n. 90 alla Gazzetta Ufficiale n. 98 del 27 aprile 2002) e 3 aprile 2002 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 83 alla Gazzetta Ufficiale n. 93 del 20 aprile 2002). 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 2002 di cui costituiscono parte integrante.

In linea generale, le informazioni da indicare nei modelli relativi ai 128 studi già in vigore nel precedente periodo di imposta, sono analoghe a quelle richieste in passato. Tuttavia, per esigenze di standardizzazione, è stata inserita, in alcuni modelli, qualche ulteriore richiesta di dati. In alcuni casi, inoltre, nell'ambito del quadro Z "Dati complementari", sono state eliminate delle richieste di informazioni ormai superflue. Tali modifiche sono elencate nell'allegato 1.

Per i nuovi 39 modelli, le informazioni da indicare sono, invece, analoghe a quelle richieste nei questionari che erano stati inviati ai contribuenti per rilevare i dati necessari alla elaborazione di

tali studi di settore.

2. Approvazione dei nuovi studi di settore

I 39 nuovi studi di settore, applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001, sono stati approvati con decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 febbraio e dell'8 marzo 2002, pubblicati, rispettivamente, nei Supplementi Ordinari n. 52 alla Gazzetta Ufficiale n. 69 del 22 marzo 2002 e n. 57 alla Gazzetta Ufficiale n. 73 del 27 marzo 2002. Tali studi hanno per oggetto le attività economiche dei settori del commercio, delle manifatture, dei servizi e le attività professionali elencate nell'allegato 2.

Lo studio SG68U, relativo al trasporto merci su strada, è stato oggetto di una revisione approvata con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 63 alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 30 marzo 2002) ed è pertanto applicabile, nella versione revisionata, a decorrere dal periodo di imposta 2001.

3. Territorialità

Con l'art. 1 del decreto ministeriale dell'8 marzo 2002, pubblicato nel supplemento ordinario n. 57 alla Gazzetta Ufficiale n. 73 del 27 marzo 2002, sono state individuate nuove aree territoriali omogenee per il comparto manifatturiero della lavorazione e trasformazione del vetro, in relazione alle quali differenziare le modalità di applicazione degli studi di settore al fine di tener conto del luogo in cui l'impresa svolge l'attività economica.

Inoltre, per i comuni di nuova istituzione, Fonte Nuova e Baranzate, sono stati individuati con l'art. 2, comma 1, del medesimo decreto dell'8 marzo 2002, i relativi gruppi territoriali di appartenenza con riferimento alle aree territoriali omogenee individuate nei seguenti articoli:

- articolo 1, comma 1, del decreto ministeriale 30 marzo 1999;
- articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale 3 febbraio 2000;
- articolo 1, comma 1, del decreto ministeriale 26 febbraio 2000;
- articolo 1, comma 1, del decreto ministeriale 20 marzo 2001.

4. Cause di inapplicabilità per i nuovi studi riguardanti attività di commercio all'ingrosso

Nell'art. 2 dei decreti ministeriali del 15 febbraio e dell'8 marzo 2002, sono indicate le categorie di contribuenti alle quali non si applicano i 39 nuovi studi di settore. Si tratta, in linea generale, delle medesime cause di inapplicabilità individuate per gli studi di settore già in vigore nel precedente periodo di imposta.

Si sottolinea, tuttavia, che per le attività del commercio all'ingrosso interessate dagli studi di settore SM11B, SM18B, SM22A, SM22B, SM22C, SM23U, SM24U, SM31U, SM36U e SM37U, applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001, non sussiste causa di inapplicabilità in caso di svolgimento dell'attività mediante l'utilizzo di più punti di vendita. Dalla elaborazione dei dati rilevati con i questionari predisposti per le attività in questione, è emerso, infatti, che la presenza di più punti di vendita va considerata come una caratteristica fisiologica dell'attività esercitata poiché l'esistenza di diverse unità locali è connessa, innanzitutto, alla necessità di disporre di più depositi e/o magazzini anche utilizzati come punti vendita che, tuttavia, non si configurano come vere e proprie sedi distaccate. Tale principio è risultato valido anche per le attività del commercio al dettaglio di mobili e di articoli in legno, sughero, vimini e in plastica, per le quali è stato elaborato lo studio SM29U. Ne consegue che, per le attività interessate dai suddetti studi, non sussiste l'obbligo di annotare separatamente i componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi, con riferimento ai diversi luoghi nei quali viene svolta l'attività.

Per le attività del commercio all'ingrosso interessate dagli studi di settore già in vigore nel periodo di imposta precedente (SM17U, SM18A, SM19U, SM21A, SM21B, SM21C, SM21D, SM21E, SM21F, SM25A, SM25B, SM26U), si conferma, invece, che la causa di inapplicabilità non opera esclusivamente nel caso in cui i diversi punti di vendita sono situati nell'ambito dello stesso territorio comunale.

5. Novità relative agli indicatori di coerenza

5.1 Studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001

Nella fase di confronto tra le Associazioni di categoria e l'Agenzia delle Entrate, che ha preceduto l'approvazione dei nuovi studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso (SM11B, SM18B, SM22A, SM22B, SM22C, SM23U, SM24U, SM31U, SM36U, SM37U), è emerso che le attività analizzate sono svolte adottando modalità organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori di coerenza. In particolare, le imprese dei settori considerati si avvalgono frequentemente di venditori esterni e affidano a terzi alcune attività quali, ad esempio, il trasporto delle merci e l'attività di magazzinaggio. Ciò determina, in taluni casi, un anomalo funzionamento dei tradizionali indicatori. Per ovviare a tale anomalia, sulla base di approfondite indagini e delle informazioni fornite dalle Associazioni di categoria, sono stati elaborati per le attività in questione due diversi indicatori di coerenza:

- “*Margine operativo lordo (M.O.L.) sulle vendite*” calcolato con la seguente formula:

$$\text{M.O.L. sulle vendite} = \frac{(\text{ricavi} - \text{costi}) \times 100}{\text{ricavi}}$$

dove:

costi = costo del venduto + costo per la produzione di servizi + spese per acquisti di servizi + spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa

e

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

- “*Valore aggiunto per addetto*” calcolato come rapporto tra il valore aggiunto e il numero di addetti, dove:

valore aggiunto = ricavi – costo del venduto – costo per la produzione di servizi – spese per acquisti di servizi;

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

e

il **numero di addetti** risulta dalla somma di:

- il titolare (nel caso di persone fisiche);
- (giornate retribuite ai dipendenti) / 312;
- collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa;
- collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale (nel caso di persone fisiche);
- associati in partecipazione che apportano lavoro prevalentemente nell'impresa;
- soci con occupazione prevalente nell'impresa (nel caso di società);
- amministratori non soci (nel caso di società).

Ad eccezione dello studio SM18B, relativo al commercio all'ingrosso di pollame, conigli, cacciagione, selvaggina, altri volatili vivi e di altri animali vivi, per il quale viene utilizzato l'indice di durata delle scorte, per i nuovi studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso è stato confermato l'utilizzo dell'indicatore "rotazione del magazzino", calcolato come rapporto tra il costo del venduto e la giacenza media del magazzino, questi ultimi definiti come segue:

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

giacenza media del magazzino = (esistenze iniziali + rimanenze finali) / 2

Gli indicatori sopra illustrati sono utilizzati dal software Ge.Ri.Co. 2002 per valutare la coerenza delle imprese alle quali si applicano gli studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso, in vigore a decorrere dal periodo di imposta 2001.

5.2 Studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso già in vigore nel precedente periodo di imposta

Per gli studi di settore relativi alle attività del commercio all'ingrosso, già in vigore nel precedente periodo di imposta, vale a dire: SM17U, SM18A, SM19U, SM21A, SM21B, SM21C,

SM21D, SM21E, SM21F, SM25A, SM25B, SM26U, è confermata, invece, l'applicazione dei seguenti indicatori:

- ricarico;
- produttività per addetto;
- rotazione del magazzino (questo indice non è utilizzato per l'SM26U).

Eventuali anomalie nei valori di tali indicatori, in presenza di modalità organizzative che hanno consigliato l'adozione del "Margine operativo lordo sulle vendite" e del "Valore aggiunto per addetto", possono essere fatte valere in contraddittorio ed essere oggetto di asseverazione da parte degli intermediari abilitati.

5.3 Attività dei servizi - Studio SG66U

Nell'ambito delle riunioni finalizzate all'esame del prototipo dello studio SG66U (servizi informatici) è emerso che l'indicatore "resa giornaliera" utilizzato nella fase di elaborazione non esprimeva una corretta valutazione della coerenza economica. In particolare, le imprese che effettuano commercializzazione e/o esternalizzano alcuni servizi presentavano, in alcuni casi, valori anomali del suddetto indicatore. Inoltre, le associazioni di categoria hanno chiesto di utilizzare un indicatore "orario" e non "giornaliero" anche per rendere possibile il confronto con le tariffe orarie.

Pertanto, il software Ge.Ri.Co. 2002 elaborato per applicare lo studio SG66U adotta un diverso indicatore definito "*Valore aggiunto orario per addetto*", la cui formula è:

$$\text{"Valore aggiunto orario per addetto"} = \text{valore aggiunto} / (\text{numero addetti} \times 312 \times 8)$$

dove:

valore aggiunto = ricavi – costo del venduto - costo per la produzione di servizi - spese per acquisti di servizi

costo del venduto = esistenze iniziali + acquisti - rimanenze finali

e

il **numero di addetti** risulta dalla somma di:

- il titolare (nel caso di persone fisiche);
- (giornate retribuite dei dipendenti) / 312;

- collaboratori continuati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa;
- collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale (nel caso di persone fisiche);
- associati in partecipazione che apportano lavoro prevalentemente nell'impresa;
- soci con occupazione prevalente nell'impresa (nel caso di società);
- amministratori non soci (nel caso di società).

6. Nuovi correttivi approvati

A seguito di alcune osservazioni formulate dalla Commissione di esperti, in occasione delle riunioni svoltesi per la validazione dei 39 studi di settore applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001 e della evoluzione dello studio SG68U, sono stati introdotti appositi correttivi. I contribuenti che non risultano congrui hanno la facoltà di applicare i correttivi in questione per rettificare il peso di alcune variabili in modo da verificare se l'eventuale differenza tra l'ammontare dei ricavi o dei compensi contabilizzati e quello risultante dall'applicazione dello studio di settore derivi, in tutto o in parte, dal peso attribuito a tali variabili, in misura tale da non consentire un'esatta rappresentazione della realtà economica che caratterizza l'attività dell'impresa o del professionista. In tal modo, il contribuente ha l'opportunità di segnalare in dichiarazione dei redditi se la sua situazione di non congruità deriva dalla particolare rilevanza che le suddette variabili hanno assunto nella determinazione dei ricavi o dei compensi presunti, evitando, così, il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria su tali questioni. In particolare:

- per lo studio SG66U (servizi informatici), è stato previsto un correttivo da applicare al valore di alcune tipologie di beni strumentali. I contribuenti che intendono avvalersi della riduzione in questione indicano nei righe da X03 a X08 del quadro X - "Altre informazioni rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore" il valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici distinguendoli a seconda dell'anno di acquisto. Il valore di detti beni va abbattuto in base alle percentuali indicate nella seguente tabella:

Rigo del quadro X	Dato	Riduzione del peso della variabile
X03	valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti nel corso del 2001	10%
X04	valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti da oltre un anno e non oltre 2 anni	30%
X05	valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti da oltre 2 anni e non oltre 3 anni	50%
X06	valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti da oltre 3 anni e non oltre 4 anni	80%
X07	valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti da oltre 4 anni e non oltre 5 anni	90%
X08	valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici acquisiti da oltre 5 anni	100%

Si tratta di un correttivo analogo a quello previsto per gli studi di settore riguardanti le attività degli esercenti arti e professioni, infatti, va a ridurre il peso attribuito alla variabile “valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici”. Tuttavia l’incidenza della riduzione, nel caso dell’SG66U, è diversamente graduata;

- per lo studio SG68U (attività di trasporto merci su strada), è stato introdotto un correttivo per ridurre il peso attribuito alla variabile “spese per carburanti e lubrificanti”. I contribuenti che intendono avvalersi della riduzione in questione indicano nel rigo X04 del quadro X - “Altre informazioni rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore” l’importo ottenuto come

somma dei crediti di imposta da Carbon Tax relativa al gasolio per autotrazione, di cui all'art. 8, comma 10, lett. e), della legge n. 448 del 1998 (disposizione le cui norme di attuazione sono state dettate con il D.P.R. n. 277 del 9 giugno 2000) e per caro petrolio, di cui all'art. 1, del decreto legge n. 265 del 2000. L'indicazione del dato in questione consente di ridurre automaticamente il valore della variabile "spese per carburanti e lubrificanti" il cui ammontare è riportato nel rigo D47 del quadro D - "Elementi specifici dell'attività".

Per semplificare gli adempimenti dei contribuenti, nelle istruzioni per la compilazione del modello SG68U è stato precisato che il valore da indicare nel rigo X04, del quadro X, per consentire l'applicazione del correttivo che opera sull'ammontare dei carburanti e lubrificanti, è ottenuto come somma degli importi dei crediti di imposta a favore delle imprese relativi a Carbon tax e caro petrolio, riportati nel quadro RU del modello Unico 2002. Per facilitare il reperimento dei dati in questione, nelle istruzioni per la compilazione del modello SG68U è stata anche inserita una tabella di raccordo che rimanda agli specifici righe dei diversi quadri RU (relativi, rispettivamente a: persone fisiche, società di capitali, società di persone ed enti non commerciali ed equiparati) dell'Unico 2002.

7. Sperimentalità

Gli studi di settore, applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001, per i quali è stata prevista, inizialmente, l'applicazione sperimentale sono quelli relativi alle attività professionali, vale a dire: SK06U, SK10U, SK19U, SK22U. Per quanto riguarda gli effetti dell'applicazione sperimentale degli studi di settore, si rimanda alle precisazioni contenute nel paragrafo 5 della circolare n. 54/E del 13 giugno 2001.

Con decreto ministeriale 25 marzo 2002 sono stati dettati i criteri per l'applicazione degli studi di settore ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita per i quali sussiste l'obbligo di annotazione separata. L'art. 2 del citato decreto ha stabilito che a tali contribuenti gli studi si applicano in via sperimentale. Pertanto, anche i risultati dell'applicazione "Ge.Ri.Co. - annotazione separata - anno 2002", sono utilizzati con le cautele indicate nel paragrafo 5 della predetta circolare n. 54/E del 13 giugno 2001.

8. Adeguamento alle risultanze degli studi di settore in sede di dichiarazione

L'art. 9, commi 12 e 13, della legge n. 448 del 2001 (finanziaria per il 2002), ha previsto la possibilità di effettuare, per i periodi di imposta 2001 e 2002, l'adeguamento agli studi di settore in sede di dichiarazione dei redditi anche relativamente ad anni successivi a quello di prima applicazione degli studi stessi (o della relativa revisione). Pertanto, non sono applicabili sanzioni o interessi a coloro che indicano nella dichiarazione ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili al fine di adeguarli alle risultanze dello studio di settore. Analoga agevolazione è stata prevista ai fini Iva, infatti, ai contribuenti che, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi, versano la maggiore imposta dovuta per adeguarsi alle risultanze degli studi di settore, non sono applicabili sanzioni ed interessi. La citata norma costituisce una deroga alle disposizioni contenute nell'art. 2 del regolamento emanato con il D.P.R. 195 del 1999, secondo cui l'adeguamento in dichiarazione, senza applicazione di interessi e sanzioni, è consentito solo per il primo periodo di imposta di applicazione dello studio di settore o della relativa revisione. Conseguentemente, nell'ambito del modello Unico 2002, sarà possibile procedere ad adeguamento gratuito anche in relazione agli studi di settore già in vigore per i periodi d'imposta precedenti al 2001.

All'interno dei modelli per gli studi di settore, in particolare nei quadri F e G relativi agli elementi contabili, è stato previsto un apposito campo interno (rispettivamente nel rigo F14, per il reddito di impresa, e nel rigo G07 per il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni) per riportare l'ammontare degli ulteriori ricavi o compensi dichiarati ai fini dell'adeguamento agli studi di settore non annotati nelle scritture contabili. L'ammontare dei ricavi o compensi da indicare, invece, nel rigo F14, campo esterno, o nel rigo G07, campo esterno, è quello risultante dalle scritture contabili tenute dal contribuente e quindi, al netto dell'eventuale adeguamento agli studi di settore.

I contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita, per i quali sussiste l'obbligo di annotazione separata, indicano l'importo dichiarato ai fini dell'adeguamento agli studi di settore soltanto nel rigo N30 del modello N – “Annotazione separata – dati contabili e del personale a destinazione promiscua”.

Per quanto riguarda la rilevanza dell'adeguamento ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione Irap viene precisato che gli elementi positivi tassabili ai fini delle imposte sui redditi, che non costituiscono “voci classificabili nel conto economico” (come è, appunto, il caso dell'adeguamento alle risultanze degli studi di

settore), non assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile.

La rilevanza ai fini Irap dell'adeguamento agli studi di settore era stata prevista, per il periodo di imposta 2000, dalla risoluzione n. 52/E del 24 aprile 2001 con riferimento agli studi entrati in vigore con decorrenza anteriore al periodo di imposta 2000. Tale rilevanza, per i periodi di imposta 2001 e 2002, viene meno per effetto della disposizione contenuta nel citato articolo 9, commi 12 e 13, della legge n. 448 del 2001 (finanziaria per il 2002).

9. Modelli per gli studi di settore

9.1 Qualificazione del reddito

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore contengono, in genere, un solo quadro degli elementi contabili che fa riferimento al reddito d'impresa o al reddito di lavoro autonomo. Fanno eccezione 3 modelli relativi ad attività dei servizi (SG56U, SG73B, e SG74U) e 4 relativi ad attività professionali (SK08U, SK16U, SK19U e SK21U) che sono stati predisposti con un doppio quadro contabile destinato ad accogliere alternativamente i dati riguardanti l'esercizio della attività in forma di impresa o professionale.

Se il contribuente si è classificato in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello studi di settore approvato per la sua attività, avrà, innanzitutto, cura di verificare se ha commesso errori di classificazione. Se il codice attività è corretto, ma non c'è corrispondenza tra gli elementi contabili richiesti nel modello per gli studi di settore e quelli indicati dal contribuente nei quadri RE, RF o RG della dichiarazione modello Unico, a causa della diversa qualificazione reddituale effettuata dal contribuente, non si applicano né gli studi di settore né i parametri. In tal caso, nel campo 2 "parametri e studi di settore: cause di esclusione" dei righe RE1, RF1 o RG1, va indicato il codice "4": altre cause.

Ad esempio, un contribuente che esercita in qualità di lavoratore autonomo l'attività di "Consulenza per installazione di elaboratori elettronici", codice 72.10.0, non compila il modello SG66U poiché questo contiene il quadro F destinato ad accogliere i dati contabili riguardanti l'esercizio dell'attività in forma di impresa.

9.2 Regolarizzazione dei codici di attività

Il contribuente che riscontra un errore nella classificazione della propria attività e non ha assolto all'obbligo della dichiarazione di variazione attività disciplinata dall'art. 35, 3° comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, può indicare in dichiarazione dei redditi (in particolare, nei modelli per gli studi di settore e nei quadri RF, RG o RE) il codice dell'attività prevalentemente esercitata senza incorrere nell'irrogazione di sanzioni, purché provveda anche ad effettuare la comunicazione della variazione dati agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione del modello Unico 2002. Nella suddetta comunicazione di variazione dati, in corrispondenza del campo "data variazione", va convenzionalmente indicato: 1° gennaio 2001.

Le istruzioni per la compilazione dei modelli, nel confermare le precisazioni fornite dall'Agenzia con la risoluzione n. 112 del 6 luglio 2001 sulla possibilità di regolarizzare i codici di attività, chiariscono, peraltro, che quando si verifica lo spostamento della prevalenza nell'ambito di codici di attività già comunicati all'Amministrazione finanziaria, non è necessario presentare la dichiarazione di variazione dati.

9.3 Modulistica per importi in lire e in euro

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e la dichiarazione Unico 2002, di cui gli stessi costituiscono parte integrante, sono stati predisposti in due diverse versioni grafiche:

- una di colore verde, per coloro che scelgono di indicare gli importi in lire;
- l'altra di colore azzurro, per coloro che scelgono di indicare importi in euro.

Gli importi indicati nel modello Unico 2002 e nei modelli per gli studi di settore devono essere espressi nella medesima valuta.

9.4 Obbligo di compilazione dei modelli studi di settore e trasmissione telematica della dichiarazione

I soggetti tenuti alla presentazione dei modelli degli studi di settore sono obbligati ad inviare la dichiarazione Unico 2002, di cui questi sono parte integrante, in via telematica.

I contribuenti per i quali sussiste una delle cause di esclusione dall'applicazione dei

parametri e degli studi di settore segnalano tale circostanza nell'Unico 2002 indicando nel campo 2, "parametri e studi di settore: cause di esclusione", dei righi RE1, RF1 o RG1, il codice che corrisponde alla causa di esclusione che li riguarda e non sono obbligati a trasmettere telematicamente la dichiarazione.

Nel predetto campo 2, "parametri e studi di settore: cause di esclusione", dei righi RE1, RF1 o RG1, non va, invece, indicato alcun codice in tutti quei casi in cui, pur non risultando applicabili gli studi di settore o i parametri, devono essere, comunque, compilati i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore. In tali ipotesi, sussiste l'obbligo di trasmissione telematica della dichiarazione. Ciò si verifica, ad esempio, per:

- i contribuenti che determinano il reddito con criteri "forfetari", anche se nei loro confronti è precluso l'accertamento in base agli studi di settore, in quanto tali contribuenti sono tenuti a compilare i modelli studi di settore (ad eccezione dei quadri F o G, relativi ai dati contabili) per consentire di valutare se le caratteristiche strutturali dell'attività svolta sono coerenti con i ricavi dichiarati;
- i contribuenti che compilano soltanto il quadro M.- "Annotazione separata – composizione dei ricavi" per comunicare all'Amministrazione finanziaria:
 - a) la composizione dei ricavi conseguiti con riferimento a ciascun punto di produzione e/o di vendita o a ciascuna attività;
 - b) la causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore che opera nei loro confronti.

È il caso, ad esempio, di un contribuente che svolge diverse attività interessate dagli studi di settore, conseguendo però, con ognuna di queste, un ammontare di ricavi non superiore al 20% dei ricavi complessivi. In tale ipotesi, nella casella destinata alla segnalazione dei casi di esclusione del quadro M - "Annotazione separata – composizione dei ricavi", il contribuente indicherà il codice "2 = esercizio di attività tutte con ricavi non superiori al 20% dell'ammontare complessivo dei ricavi".

Il software che consente la trasmissione telematica dei modelli per gli studi di settore prevede una segnalazione in caso di erronea o mancata indicazione dei dati da parte del contribuente. In particolare, se non sono indicati affatto o risultano errati i dati che sono indispensabili per la effettuazione dei calcoli, viene visualizzato il messaggio: "**** C - Posizione (o Multiposizione) non calcolabile" seguito dalla segnalazione dei campi non compilati o nei quali sono stati indicati dati anomali.

In questo caso, il contribuente avrà cura di verificare attentamente se ha indicato un dato errato o se ha ommesso l'indicazione del dato stesso e, al fine di evitare l'applicazione di sanzioni, provvederà a correggere l'errore di compilazione.

Se il contribuente ritiene di dover confermare l'indicazione del dato che il software segnala come anomalo o di non dover indicare lo stesso, può superare il controllo ed effettuare, comunque, l'invio telematico. In questo caso, gli uffici potranno inviare una richiesta di chiarimenti a seguito della quale il contribuente provvederà ad esporre i motivi per cui ha indicato un dato anomalo ovvero ha ommesso la comunicazione del dato stesso che, di regola, è essenziale per la stima dei ricavi o dei compensi a lui attribuibili.

9.5 Modifiche al quadro A destinato alla indicazione dei dati relativi al personale

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2001 prevedono delle novità anche per quanto riguarda la compilazione del quadro A relativo al personale addetto all'attività.

In particolare, nel rigo contenente i dati relativi ai soci con occupazione prevalente nella società, è specificato che non vanno indicati i soci, inclusi i soci amministratori, che hanno percepito dalla società compensi derivanti da contratti di lavoro dipendente ovvero di collaborazione coordinata e continuativa. Tali soci vanno indicati nei rigi appositamente previsti per il personale retribuito in base ai predetti contratti di lavoro.

La modifica è stata introdotta al fine di evitare alcune distorsioni che potevano verificarsi nell'applicazione dello studio di settore a società con soci che rivestivano anche la qualifica di lavoratori dipendenti ovvero di collaboratori coordinati e continuativi. L'indicazione di detti soci sia nel rigo relativo ai "soci con occupazione prevalente nella società" sia in quello relativo ai "lavoratori dipendenti" ovvero ai "collaboratori coordinati e continuativi", avrebbe comportato una duplicazione dell'apporto lavorativo di tali soggetti nella stima dei ricavi effettuata mediante la funzione di regressione.

I soci lavoratori dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi che abbiano effettivamente svolto attività lavorativa nel corso dell'anno vanno indicati nel quadro A indipendentemente dai criteri di imputazione temporale previsti per i redditi di lavoro dipendente o assimilati.

Si fa presente inoltre che, per un errore di stampa, nelle istruzioni di alcuni modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi alle attività

manifatturiere, con riferimento alla modalità di determinazione del numero complessivo delle giornate retribuite ai dipendenti a tempo parziale, si fornisce l'indicazione di moltiplicare per sei il numero di settimane indicato al punto 13 della parte C, sezione 1, della "Comunicazione dati certificazioni lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale". In realtà, come indicato nella maggior parte dei modelli pubblicati nella Gazzetta Ufficiale e come risulta da quelli prelevabili dal sito dell'Agenzia delle Entrate, per determinare il dato richiesto, è necessario prendere in considerazione il numero di settimane indicato al punto 23 della parte C, sezione 1, della "Comunicazione dati certificazioni lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale".

9.6 Quadri F e G destinati alla indicazione dei dati contabili

I dati da indicare nei quadri F e G devono essere determinati applicando i criteri forniti nelle istruzioni ai modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore, a prescindere da quanto stabilito nelle istruzioni per la compilazione dei quadri RE, RF e RG del modello UNICO 2002, finalizzati alla determinazione del risultato di esercizio.

All'interno dei modelli per gli studi di settore, i quadri F e G, destinati all'indicazione dei dati contabili, presentano le novità illustrate nei successivi paragrafi.

9.6.1 Valore dei beni strumentali

Il valore dei beni strumentali da indicare nei modelli è quello riferibile ai beni esistenti alla data del 31 dicembre 2001. In caso di utilizzo dei predetti beni per parte di anno non può più essere adottato il criterio di ragguagliarne il valore al periodo di possesso come consentito, in via transitoria, nella precedente dichiarazione. Inoltre, è possibile non tener conto del valore dei beni strumentali che risultano inutilizzati nel corso dell'esercizio, a condizione che non siano state dedotte le relative quote di ammortamento.

Nella determinazione del valore dei beni strumentali da indicare nei righe "F11" e "G01" dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, deve essere compreso anche il valore dei beni acquistati con le agevolazioni di cui alla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (comunemente conosciuta come Tremonti bis). Di tali beni si deve, altresì, tenere

conto nella compilazione dei quadri destinati all'indicazione delle caratteristiche strutturali dell'attività.

A seguito della introduzione di nuovi beni strumentali (compresi quelli che non fruiscono della predetta agevolazione) potrebbero verificarsi anomalie nella corretta assegnazione del contribuente al gruppo omogeneo di riferimento e/o nella determinazione dei ricavi o compensi presunti. Tali eventuali anomalie possono essere valutate in sede di contraddittorio ed essere oggetto di asseverazione da parte degli intermediari abilitati. Le stesse risultano, ovviamente, significative solo se incidono in modo determinante sulla posizione del contribuente. A tal fine assumerà rilievo, evidentemente, anche il momento di effettuazione degli investimenti e la circostanza che i beni siano stati o meno effettivamente utilizzati. In applicazione dei principi generali:

- nel valore dei beni strumentali si può non tener conto di quelli che non sono stati utilizzati, anche se per gli stessi si è fruito della agevolazione Tremonti bis;
- vanno considerate, comunque, persuasive le seguenti considerazioni:
 - ♦ un bene utilizzato solo per pochi giorni non può avere effetti significativi sulla entità dei ricavi o compensi effettivamente conseguiti ed è, quindi, senz'altro giustificabile la non congruità generata dalla sola immissione del valore del bene strumentale nuovo;
 - ♦ investimenti in beni strumentali sostitutivi di beni con analoga capacità produttiva, che siano stati effettuati per fruire dei benefici della agevolazione Tremonti, non determinano variazioni significative nella capacità di produrre ricavi e compensi.

9.6.2 Attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi

Alcune attività commerciali o dei servizi, interessate dagli studi di settore, sono caratterizzate dalla vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi. Questi generi portano al conseguimento di ricavi di determinazione certa, che non è opportuno stimare con gli studi di settore.

Il contribuente che svolge attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi congiuntamente ad attività per le quali sono stati elaborati gli studi di settore, è tenuto all'obbligo di annotazione separata. Tale obbligo deriva dalla necessità di neutralizzare i "risultati" delle attività con le quali sono stati conseguiti aggi e ricavi fissi, in modo da consentire l'applicazione degli studi di settore solo alle altre attività.

La neutralizzazione si ottiene:

- non prendendo in considerazione i dati strutturali e contabili che si riferiscono alle attività per le quali si sono conseguiti aggi e ricavi fissi;
- non considerando, ai fini della congruità, i ricavi dichiarati per le attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi.

Sono considerate attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi, quelle riguardanti:

- la rivendita di carburante;
- la rivendita di lubrificanti effettuata dagli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburanti;
- la rivendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti videomagnetici;
- la vendita di valori bollati e postali, generi di monopolio, marche assicurative e valori similari, biglietti delle lotterie, gratta e vinci;
- la gestione di ricevitorie totocalcio, totogol, totosei, totip, tris, formula 101;
- la vendita di schede e ricariche telefoniche, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, viacard, tessere e biglietti per parcheggi;
- la gestione di concessionarie superenalotto, enalotto, lotto;
- la riscossione bollo auto, canone rai e multe.

Tale elenco di attività, contenuto nelle istruzioni alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata, è più ampio di quello contenuto nelle istruzioni alla compilazione del quadro degli elementi contabili dei tradizionali modelli per gli studi di settore. In particolare, si segnala che, a partire da quest'anno, vi sono incluse anche le attività di vendita dei carburanti ed i ricavi conseguiti dai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, libri e periodici, anche su supporti audiovideomagnetici.

9.6.2.1 Modalità di indicazione degli aggi, dei ricavi fissi e dei costi ad essi correlati

Per ottenere la neutralizzazione delle componenti afferenti le attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi occorre innanzitutto distinguere se:

- a) il contribuente svolge una sola attività per la quale risultano applicabili gli studi di settore e attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi con ricavi netti non superiori al 20% dei ricavi complessivi;

- b) il contribuente affianca all'esercizio di una sola attività per la quale risultano applicabili gli studi di settore, l'esercizio dell'attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi con ricavi netti superiori al citato limite del 20% dei ricavi complessivi;
- c) il contribuente è un soggetto multipunto e/o multiattività (indipendentemente dal fatto di conseguire ricavi derivanti da attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi).

9.6.2.1.1 Contribuenti che svolgono, oltre all'attività per la quale risultino applicabili gli studi di settore, attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi con ricavi netti non superiori al 20% dei ricavi complessivi

I contribuenti che rientrano nella categoria indicata alla lettera a) del paragrafo precedente comunicano i dati necessari all'applicazione degli studi di settore utilizzando il solo modello relativo all'attività prevalente per la quale è applicabile detto studio. Si fa presente che nella compilazione di tale modello vanno indicati nel rigo F14, i ricavi derivanti dall'attività prevalente e, nel rigo F15, l'ammontare dei ricavi netti derivanti da attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi.

Per compilare il modello dello studio di settore relativo all'attività prevalente, occorre distinguere l'ipotesi in cui il contribuente, anche per le variabili da indicare nei righe del quadro A e nei righe 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", sia in grado di individuare la parte afferente alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi da quella in cui il contribuente non sia in grado effettuare tale operazione.

Nell'ipotesi in cui il contribuente sia in grado di ripartire anche i dati riferibili a tutte le variabili precedentemente indicate, il modello relativo all'attività prevalente va compilato:

- indicando i dati strutturali e contabili relativi all'attività cui risulta applicabile lo studio di settore, senza tenere conto di quelli direttamente afferenti alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi;
- indicando, nel rigo F15, l'entità dell'aggi percepito e il ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni, indipendentemente dalle modalità con cui tali ricavi sono stati contabilizzati. Il dato riportato nel rigo in questione viene preso in considerazione per verificare il limite di esclusione dall'applicazione degli studi di settore (ricavi superiori a 5.164.569 euro, pari a 10

miliardi di lire);

- barrando la casella “annotazione distinta per costi relativi ad aggi e ricavi fissi” posta nel campo interno del medesimo rigo F15. Il software Ge.Ri.Co. 2002 (in presenza di casella barrata) non effettuerà alcuna operazione di neutralizzazione in quanto tale operazione è già stata effettuata dal contribuente.

Nell’ipotesi in cui il contribuente non sia in grado di ripartire i dati riferibili alle predette variabili, il modello relativo all’attività prevalente va compilato:

- indicando nei dati del personale (quadro A) ed in 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 righe F11, F12 e F13 del quadro F) anche ciò che si riferisce alle attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi;
- indicando, nel rigo F15, l’entità dell’aggio percepito e il ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni, indipendentemente dalle modalità con cui tali ricavi sono stati contabilizzati. Il dato riportato nel rigo in questione viene preso in considerazione per verificare il limite di esclusione dall’applicazione degli studi di settore (ricavi superiori a 5.164.569 euro, pari a 10 miliardi di lire) e per effettuare le operazioni di neutralizzazione;
- non barrando la casella “annotazione distinta per costi relativi ad aggi e ricavi fissi” posta nel campo interno del medesimo rigo F15. Il software Ge.Ri.Co. 2002 (in presenza di casella non barrata) provvederà a calcolare la quota parte dei dati strutturali e contabili sopra elencati che fa riferimento a tali attività, per neutralizzarne l’effetto ai fini dell’applicazione degli studi di settore alle attività diverse da quelle per le quali si sono conseguiti aggi e ricavi fissi.

In ogni caso, si ricorda che l’indicazione dei dati contabili relativi:

- al valore delle “Esistenze iniziali e rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale” (righe F01, F02, F05 e F06 del quadro F);
- all’ammontare dei “Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci” (rigo F09 del quadro F);

va effettuata senza tener conto degli importi direttamente afferenti alle attività per le quali si conseguono aggi o ricavi fissi.

9.6.2.1.2 Contribuenti diversi da quelli di cui al paragrafo precedente che svolgono, oltre ad

attività per cui risultino applicabili gli studi di settore, attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi

Per i contribuenti che rientrano nelle categorie indicate alle lettere b) e c) del paragrafo 9.6.2.1, l'applicazione degli studi di settore deve essere effettuata mediante la compilazione dei modelli per l'annotazione separata (M, N e modelli tradizionali).

Le istruzioni relative ai citati modelli contengono le necessarie indicazioni sulle corrette modalità di compilazione previste per tali contribuenti.

10. Modelli per l'annotazione separata

Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 25 marzo 2002 sono stati approvati i criteri che consentono l'applicazione degli studi di settore ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita (cosiddetti multipunto e/o multiattività).

La definizione dei suddetti criteri è avvenuta attraverso l'elaborazione dei dati relativi a tali categorie di imprese che sono stati comunicati compilando gli appositi modelli in occasione delle dichiarazioni dei redditi del 2001.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 26 aprile 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 9 maggio 2002, sono stati approvati i modelli da utilizzare in relazione al periodo d'imposta 2001, per l'applicazione degli studi di settore con i criteri previsti dal citato decreto 25 marzo 2002. Tali modelli, unitamente a quelli tradizionali per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, costituiscono parte integrante della dichiarazione dei redditi da presentare con il modello Unico 2002, anche in forma unificata.

Si ricorda che con circolare n. 56/E del 15 giugno 2001, nella quale sono stati forniti i chiarimenti relativi alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata per l'anno d'imposta 2000, è stato precisato che relativamente a quell'anno:

- il software Ge.Ri.Co. 2001 conteneva le funzioni per l'acquisizione dei dati ed il loro invio telematico, senza fornire indicazioni in ordine alla coerenza ed alla congruità dei ricavi dichiarati. Conseguentemente, nei confronti dei contribuenti interessati, non si determinava l'ammontare dei ricavi presunti, né si fornivano indicazioni di coerenza in ordine agli indicatori economici, perché il software che avrebbe consentito tale determinazione sarebbe stato

predisposto al termine delle analisi effettuate sulla base informativa costituita con i dati forniti compilando i modelli;

- in considerazione della particolare natura che per il periodo d'imposta 2000 assumeva la rilevazione dei dati che riguardavano i contribuenti tenuti all'obbligo di annotazione separata, non era prevista, per i dati forniti con i modelli, la possibilità di effettuare l'asseverazione di cui all'articolo 35, comma 1, lett. b), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

La compilazione, invece, dei modelli per l'annotazione separata relativi al periodo d'imposta 2001 consentirà l'applicazione sperimentale degli studi di settore (vedi paragrafo 7) mediante il prodotto software "Ge.Ri.Co. Annotazione separata 2002" 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.

Si precisa, inoltre che, per i dati forniti con i modelli per l'annotazione separata relativi al periodo d'imposta 2001, è consentito di effettuare l'asseverazione di cui all'articolo 35, comma 1, lett. b), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

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 SD, SG, SK imprese e SM, consentono l'applicazione degli studi di settore ai contribuenti cosiddetti multipunto e/o multiattività.

Tali chiarimenti integrano quanto precisato nelle istruzioni per la compilazione dei predetti modelli per l'annotazione separata.

10.1 Soggetti tenuti alla compilazione dei modelli

I soggetti esercenti attività per le quali si applicano gli studi di settore, tenuti per il 2001 alla indicazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi o che per

tale periodo di imposta facoltativamente intendano effettuarla, sono tenuti a compilare i modelli di seguito indicati:

- il modello M “Annotazione separata - composizione dei ricavi”;
- i tradizionali modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore contraddistinti dalle sigle SD, SG, SK imprese e SM;
- Il modello N per l’acquisizione dei dati promiscui relativi al personale addetto all’attività e agli elementi contabili.

10.2 Ricavi derivanti da affitto di un ramo di azienda

Con la circolare n. 134/E del 3 luglio 2000 è stato precisato che l’obbligo di annotazione separata dei ricavi non viene meno in presenza di ricavi derivanti da affitto di un ramo di azienda ovvero nel caso in cui le attività per le quali non sono applicabili gli studi di settore sono attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi. Nella medesima circolare è stato anche chiarito che le attività sopra elencate vanno considerate unitariamente e neutralizzate ai fini dell’applicazione degli studi di settore.

I ricavi derivanti da affitto di un ramo di azienda vanno neutralizzati non indicandoli:

- nel modello M - composizione dei ricavi
- nel rigo F14 dei tradizionali modelli SD, SG, SK imprese e SM.

Di tali ricavi non si deve tener conto neanche ai fini della individuazione delle percentuali di ricavi (rispetto al totale) delle ulteriori attività esercitate dal contribuente e quindi della verifica della sussistenza dell’obbligo di indicazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore.

Ad esempio, un’impresa con ricavi complessivi pari a 100.000 euro, così composti:

- 15.000 euro derivanti dall’attività di bar e caffè (studio SG37U);
- 75.000 euro derivanti da affitto di un ramo di azienda;
- 10.000 euro derivanti dal commercio di articoli di profumeria (studio SM16U);

ha l’obbligo dell’annotazione separata dei ricavi in quanto questi derivano da attività per le quali sono stati approvati gli studi di settore o da attività per le quali gli stessi non verranno mai elaborati.

In sede di dichiarazione dei redditi, tale impresa dovrà compilare i modelli per l’annotazione separata, poiché i ricavi derivanti dall’attività di bar e caffè e dal commercio di articoli di

profumeria (complessivamente pari a 25.000 euro), rappresentano, ai fini degli studi di settore, il 100% dei ricavi totali, così ripartiti:

60% dall'attività di bar e caffè (studio SG37U);

40% dal commercio di articoli di profumeria (studio SM16U).

Ovviamente nei quadri destinati ad accogliere gli elementi strutturali e contabili non dovranno essere indicati i dati relativi al ramo d'azienda che il contribuente ha concesso in affitto.

10.3 Contribuenti che svolgono attività comprese nei nuovi studi di settore

I contribuenti che esercitano anche una soltanto delle attività d'impresa per le quali trovano applicazione gli studi di settore approvati con decreti 15 febbraio e 8 marzo 2002, non hanno, per il periodo di imposta 2001, alcun obbligo di annotazione separata perché i citati decreti prevedono che l'obbligo di annotazione separata, per i contribuenti che svolgono una delle attività comprese in tali studi, decorre a partire dal 1° maggio 2002. Tali contribuenti, pertanto, non sono tenuti alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata e nei loro confronti:

- si applica il solo studio di settore relativo all'attività prevalente, qualora l'importo complessivo dei ricavi conseguiti con le attività non prevalenti non superi il 20% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- si applicano i parametri previsti per l'attività che risulta prevalente in termini di ricavi conseguiti, qualora l'importo complessivo dei ricavi conseguiti con le attività non prevalenti superi il 20% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, poiché, in assenza di annotazione separata, opera la causa di inapplicabilità prevista per i contribuenti che svolgono più attività.

I contribuenti in questione, come esplicitamente chiarito nel paragrafo 4 delle istruzioni per la compilazione dei modelli per l'annotazione separata, possono però aver spontaneamente provveduto agli obblighi di annotazione separata ed, in questo caso, possono applicare gli studi di settore con i criteri previsti dal decreto del Ministro della Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002. In tal caso, tali contribuenti saranno tenuti a compilare i modelli per l'annotazione separata (modello M, modello N e tradizionali modelli SD, SG, SK imprese e SM) e potranno valutare coerenza e congruità dei ricavi dichiarati utilizzando l'applicazione Ge.Ri.Co Annotazione Separata anno 2002.

10.4 Contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta.

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 [lettera b) del paragrafo 2 delle istruzioni per la compilazione dei modelli per l'annotazione separata] anche se la stessa riguarda solo una attività o un'unità 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 aperto o chiuso nel corso del periodo d'imposta, l'esistenza della causa di esclusione utilizzando il codice 1.

Si precisa inoltre che, nei confronti dei predetti contribuenti, la citata causa di esclusione opera senz'altro 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, mentre 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.

Per i contribuenti che svolgono più attività all'interno di più unità di produzione o vendita (cosiddetti multipunto/multiattività), il predetto limite del 20% va calcolato in riferimento ai ricavi conseguiti all'interno dell'unità in cui è iniziata o cessata l'attività.

10.5 Contribuenti che, oltre all'attività presa in considerazione dagli studi, hanno iniziato o cessato un'attività per la quale sono applicabili i parametri.

In base all'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 148, l'inizio o la cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta costituisce causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore.

L'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195 prevede, altresì, l'inapplicabilità dei parametri nei confronti dei soggetti per i quali operano le cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore di cui al citato articolo 10.

Sulla base di tali disposizioni si ritiene che, anche nel caso in cui un contribuente svolga attività per le quali sono applicabili gli studi di settore e nel corso dell'anno inizi o termini un'attività soggetta a parametri, operino le disposizioni del D.P.R. n. 195 del 1999 e quindi non si applicano né gli studi di settore né i parametri.

La causa di esclusione individuata in riferimento all'attività per la quale si applicano i parametri determina, infatti, anche la inapplicabilità dello studio di settore relativo alle altre attività, in analogia a quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, del decreto del Ministro della Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002, in riferimento ad un contribuente che svolge solo attività per le quali sono stati elaborati studi di settore. La citata disposizione ha, infatti, esplicitamente previsto che né gli studi di settore né i parametri si applicano nei confronti dei contribuenti che sono interessati da una delle cause di esclusione previste dall'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, anche se la stessa riguarda solo una delle attività svolte o opera soltanto all'interno di una delle unità di produzione o vendita utilizzate.

Anche in riferimento ad attività soggette a parametri la predetta causa di esclusione opera solo nel caso in cui i ricavi derivanti dall'attività iniziata o cessata siano superiori al 20% dei ricavi complessivamente conseguiti dall'impresa.

Tali contribuenti sono tenuti alla sola compilazione del modello M segnalando, in corrispondenza dell'attività soggetta a parametri, l'esistenza della causa di esclusione utilizzando il codice 1.

10.6 Contribuenti con ricavi non superiori al 20% dei ricavi totali, per ognuna delle attività esercitate

Nelle istruzioni relative alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata, al paragrafo 2, lettera h) è stato indicato che non si applicano né studi di settore né parametri nei confronti dei contribuenti che esercitano più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore (ad eccezione di quelle riguardanti la vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi), nel caso in cui, per ognuno degli studi di settore applicabili, l'importo dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta relativo alle attività del medesimo studio di settore, sia non superiore al 20 per cento dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nello stesso periodo.

Rientrano in tale categoria, anche i contribuenti che svolgono attività di vendita di generi soggetti ad aggi o a ricavi fissi con un ammontare di ricavi non inferiore all'80 per cento dei ricavi

totali, nonché una sola ulteriore attività per la quale risultano applicabili gli studi da cui derivi un ammontare di ricavi non superiore al 20 per cento dei ricavi complessivamente conseguiti.

Tali contribuenti sono tenuti alla sola compilazione del modello M segnalando l'esistenza della causa di esclusione utilizzando il codice 2.

10.7 Attribuzione dei ricavi alle diverse attività esercitate ovvero alle diverse unità di produzione o vendita

Nella circolare n. 31/E del 25 febbraio 2000 è stato precisato che l'obbligo di annotazione separata dei ricavi viene meno nel caso in cui sussistano obiettive difficoltà nel distinguere i ricavi derivanti dalle diverse attività esercitate o quelli realizzati nei diversi luoghi di esercizio dell'attività. Tale principio, che resta valido nel momento in cui si effettua la contabilizzazione dei ricavi, in sede di presentazione della dichiarazione cessa invece di operare perché, al fine di applicare correttamente gli studi di settore alle imprese multipunto e/o multiattività, è comunque necessario che il contribuente attribuisca alle diverse attività o ai diversi punti di produzione o vendita i corrispondenti ricavi.

La distinzione dei ricavi che si riferiscono alle diverse attività svolte nei singoli punti di produzione e/o vendita costituisce infatti un presupposto indispensabile per il funzionamento di Ge.Ri.Co. Annotazione separata anno 2002. Tali ricavi, come specificato al paragrafo 8.1 delle istruzioni ai modelli per l'annotazione separata, vanno attribuiti utilizzando il criterio che il contribuente ritiene più idoneo a fornire una attendibile rappresentazione della ripartizione dei ricavi tra le attività o i diversi punti di produzione o di vendita per le quali non ha tenuto annotazione separata.

10.8 Facoltà di provvedere all'annotazione separata per i contribuenti che operano in piccoli comuni

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 giugno 2001 ha disposto che i contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita, nei confronti dei quali trovano applicazione gli studi di settore, hanno facoltà di effettuare le annotazioni separate previste dal decreto 24 dicembre 1999 in presenza dei

seguenti requisiti:

- a) ammontare complessivo dei ricavi non superiore a 51.645,69 euro, pari 100 milioni di lire;
- b) ricavi derivanti, in tutto o in parte, da attività svolte in comuni con popolazione residente inferiore a 3.000 abitanti.

Ai fini della verifica del requisito di cui al punto b), si fa presente che è necessario far riferimento alla popolazione residente nel comune alla data del 1° gennaio dell'anno precedente a quello in cui viene presentata la dichiarazione dei redditi. Quindi, per il periodo d'imposta 2001, si prenderà in considerazione la popolazione residente al 1° gennaio 2001. Tale dato è anche reperibile sul sito dell'Istat <http://demo.istat.it>.

11. Contribuenti “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.

Con le circolari n. 23 del 9 marzo 2001 e n. 86 del 2 ottobre 2001, l'Amministrazione ha fornito indicazioni riguardo ai regimi agevolati previsti dalla finanziaria 2001.

L'art. 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria per il 2001), ha introdotto un regime fiscale agevolato per i contribuenti esercenti attività per le quali risultano applicabili gli studi di settore e che abbiano conseguito nel periodo d'imposta precedente ricavi o compensi non superiori al limite stabilito in appositi decreti ministeriali e, comunque, non superiori a 25.823 euro, pari a 50 milioni di lire, come descritto nella circolare n. 1/E del 3 gennaio 2001.

I ricavi e compensi rilevanti ai fini della determinazione del diritto ad accedere e permanere nel regime agevolato sono quelli minimi derivanti dall'applicazione del software Ge.Ri.Co., ridotti per tenere conto delle situazioni di marginalità che caratterizzano il contribuente anche in riferimento agli indici di coerenza economica.

I criteri con cui vengono ridotti i ricavi e i compensi minimi determinati in base all'applicazione dello studio di settore sono stati individuati con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 2 gennaio 2002.

Per individuare la condizione di marginalità economica, tale provvedimento stabilisce percentuali di abbattimento connesse:

- alle oggettive condizioni di svolgimento dell'attività;
- al contesto socio-economico nel quale viene esercitata l'attività stessa;
- alle condizioni soggettive dell'imprenditore o del professionista.

Per quanto riguarda le condizioni oggettive, viene riconosciuta a tutti i contribuenti una riduzione del 6% in base alla considerazione che tali condizioni sussistono in presenza di ricavi e compensi di modesta entità.

Per quanto riguarda il contesto socio-economico, il provvedimento attribuisce una riduzione pari al 4% ai contribuenti che svolgono l'attività in comuni situati nelle aree individuate dal gruppo "5" della territorialità generale approvata con decreto ministeriale 30 marzo 1999. Si tratta delle aree di marcata arretratezza economica, basso livello di benessere e scolarità poco diffusa. Se l'attività viene svolta in unità locali situate in più comuni, la riduzione spetta solo se tutti questi comuni appartengono all'area individuata dal gruppo "5" della territorialità generale. La riduzione spetta, invece, in relazione al comune di domicilio fiscale del contribuente se non vengono utilizzate unità locali. Lo stesso criterio viene adottato qualora nel modello per l'applicazione degli studi di settore non venga richiesta l'indicazione del comune per le unità locali.

Per quanto riguarda le condizioni soggettive, il provvedimento attribuisce, infine, una riduzione pari al 5% ai contribuenti che abbiano compiuto il sessantesimo anno di età. La riduzione spetta anche a coloro che hanno compiuto il sessantesimo anno d'età nel corso dell'anno d'imposta di riferimento ed è attribuita in quanto con il progredire dell'età si verifica una minore efficienza produttiva nello svolgimento dell'attività lavorativa.

La riduzione dei ricavi e dei compensi minimi può, quindi, oscillare da un minimo del 6% in presenza delle sole condizioni oggettive, ad un massimo del 15% in presenza di tutti e tre i fattori.

La verifica dei requisiti per poter accedere e permanere nel regime agevolato va effettuata confrontando i ricavi e i compensi minimi, ridotti delle percentuali indicate, con i limiti stabiliti per ogni studio di settore. I provvedimenti 8 febbraio 2001, 28 febbraio 2001, 26 marzo 2001, 22 febbraio 2002 e 17 aprile 2002 hanno fissato tali limiti.

All'interno del software Ge.Ri.Co. 2002 è disponibile una funzione specifica che consente di verificare quale sia l'entità dei ricavi determinati tenendo conto delle predette riduzioni.

11.1 Verifica della possibilità di fruire del regime agevolato

Per accedere o permanere nel regime agevolato occorre prendere in considerazione sia i ricavi dichiarati dal contribuente che quelli calcolati in base agli studi di settore con l'applicazione delle specifiche riduzioni precedentemente indicate. Nel caso in cui i ricavi o compensi dichiarati o quelli ridotti calcolati da Ge.Ri.Co. risultino superiori ai limiti stabiliti per ciascuno studio di settore non è possibile accedere al regime fiscale delle attività marginali o permanere nello stesso.

Per il primo anno il contribuente è ammesso al regime agevolato solo se tanto i ricavi dichiarati nell'anno precedente quanto quelli determinati con gli studi di settore (prendendo in considerazione i dati riferibili all'anno precedente ed applicando le riduzioni più volte ricordate) sono inferiori al limite stabilito per i singoli studi. Se nell'anno precedente si è verificata una causa di esclusione o di inapplicabilità degli studi, si prenderanno in considerazione solo i ricavi o compensi dichiarati senza effettuare alcun ragguglio nel caso in cui l'attività sia iniziata nel corso dell'anno.

11.2 Adeguamento agli studi di settore per i contribuenti che fruiscono del regime agevolato

I contribuenti che fruiscono del regime agevolato, ai fini della determinazione della base imponibile sulla quale si applica l'imposta sostitutiva, possono valutare l'opportunità di adeguarsi agli eventuali maggiori ricavi derivanti dalla applicazione degli studi di settore. I contribuenti che si avvalgono dell'assistenza della Amministrazione finanziaria effettueranno tali valutazioni d'intesa con il loro Tutor.

I contribuenti che non possono fruire del regime agevolato perché hanno ricavi (dichiarati o determinati con il software Ge.Ri.Co. 2002 che applica le riduzioni) che superano i limiti stabiliti in misura superiore al 50%, valutano l'opportunità di adeguarsi alle risultanze degli studi di settore utilizzando l'ordinario software Ge.Ri.Co. 2002.

Si fa presente, infine, che i contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività d'impresa in diverse unità di produzione o di vendita sono ammessi al regime fiscale delle attività marginali prendendo in considerazione i ricavi determinati in base all'applicazione dello studio di settore relativo all'attività prevalente.

Tale disposizione è contenuta nel provvedimento del 17 aprile 2002 (relativo all'approvazione dei limiti di ammissibilità al regime agevolato previsto per i contribuenti marginali riguardanti 13 studi di settore che hanno decorrenza 2001) ed è coerente a quanto disposto dall'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 25 marzo 2002,

riguardante i criteri per l'applicazione degli studi di settore nei confronti dei contribuenti che utilizzano più punti di produzione o vendita o svolgono più attività.

La disposizione in argomento si applica anche agli studi di settore per i quali i limiti erano stati fissati in precedenti provvedimenti nei quali, invece, era stato stabilito che i soggetti "multipunto" e "multiattività" fossero ammessi al regime agevolato a condizione che l'ammontare dei ricavi o compensi non fosse superiore a 25.823 euro, pari a 50 milioni di lire, e che le singole attività avessero dato luogo a ricavi o compensi di ammontare non superiore ai limiti di volta in volta approvati.

La modifica apportata semplifica gli adempimenti dei contribuenti marginali evitando loro le complessità e i costi necessari per gestire gli obblighi di annotazione separata.

12. Elementi da valutare in sede di applicazione degli studi di settore

12.1 Motivazioni dell'accertamento

L'istituto degli studi di settore è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 62 *bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427. Con l'art. 62-*sexies*, comma 3, dello stesso D.L. n. 331 del 1993 è stato previsto che gli accertamenti basati sugli studi di settore sono accertamenti di tipo analitico presuntivo ai sensi dell'articolo 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ai sensi del predetto articolo 62-*sexies*, infatti, "Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-*bis* del presente decreto".

Le disposizioni in argomento furono emanate prima che fosse definita la metodologia usata per la elaborazione degli studi di settore e la normativa di dettaglio per la applicazione degli studi in sede di accertamento.

Successivamente, il protocollo d'intesa siglato con le Associazioni di categoria il 26

settembre 1996 e l'attività di raccolta delle informazioni utili all'elaborazione degli studi di settore e la predisposizione dei primi prototipi, che è stata effettuata utilizzando sofisticate tecniche di analisi micro-economica e procedure di analisi statistica multivariata, hanno modificato profondamente questo quadro di riferimento.

In considerazione di questo nuovo contesto il legislatore é nuovamente intervenuto al fine di disciplinare in modo dettagliato modalità e regole per l'effettuazione degli accertamenti basati sugli studi di settore. Con l'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sono state esplicitamente previste:

- condizioni di applicabilità degli studi di settore graduate in relazione agli obblighi contabili dei contribuenti;
- cause di esclusione dalla applicazione degli studi nelle ipotesi in cui sorgevano perplessità sulla loro attendibilità;
- verifiche sui prototipi degli studi da approvare affidate ad una commissione di esperti che esprime un giudizio sulla idoneità dei predetti studi a rappresentare la realtà analizzata.

Si tratta di una disciplina volta a fornire garanzie in presenza delle quali si può ritenere che sussistano le “gravi” incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dall'applicazione degli studi di settore”, genericamente previste dall'articolo 62-*sexies* del citato D.P.R. 331 del 1993.

Per altri versi va osservato che i gravi scostamenti non si possono considerare esistenti solo in presenza di elevate differenze tra i ricavi dichiarati e quelli determinati in base agli studi di settore, tenuto anche conto delle finalità degli studi stessi volti ad incentivare l'adeguamento spontaneo da parte di contribuenti e delle metodiche utilizzate nella fase di elaborazione.

L'importo determinato in base agli studi di settore ha il valore di presunzione relativa ed in presenza delle condizioni richieste dall'articolo 10 della legge 146 del 1998 può essere, senz'altro, posto a base di eventuali avvisi di accertamento senza che gli uffici siano tenuti a fornire altre dimostrazioni in ordine alla motivazione della loro pretesa.

Coerentemente a quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, con sentenza della sezione tributaria n. 2891 del 27 febbraio 2002, la piena legittimità della utilizzazione di ragionamenti presuntivi, nell'ambito degli accertamenti analitico-presuntivi di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973, posta a sostegno della conclusione che non vanno fornite altre dimostrazioni, trova conferma nella evoluzione legislativa che si è avuta a partire dal 1985. Citando nel ragionamento anche gli studi di settore la Corte di Cassazione afferma, inoltre, che la predetta evoluzione legislativa “ha confermato sempre di più la possibilità che

l'Amministrazione utilizzi strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale". In tale contesto "può determinarsi una situazione probatoria che investe anche la quantità dei valori ottenuti sulla base delle presunzioni medesime" ed il contribuente ha "l'onere di attivarsi e di mostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni".

La motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore va ricercata nell'intero procedimento di approvazione dei singoli studi perché:

- gli elementi posti a base del ragionamento presuntivo che porta alla stima dei ricavi o compensi sono stati individuati a seguito di una specifica attività di analisi che ha previsto:
 - ♦ la individuazione di tali elementi nell'ambito di tavoli tecnici;
 - ♦ l'invio al domicilio dei contribuenti di appositi questionari e l'elaborazione delle risposte fornite dagli stessi;
- i criteri con i quali si perviene alla quantificazione dei ricavi o compensi presunti partendo dagli elementi precedentemente individuati sono codificati nelle note tecniche e metodologiche pubblicate nella Gazzetta Ufficiale in occasione della approvazione dei singoli studi di settore. Tali criteri esplicitano il ragionamento presuntivo che viene svolto per passare dal fatto noto, "gli elementi significativi", a quello che si vuol desumere: l'entità dei ricavi e compensi che credibilmente può essere stata conseguita dal contribuente. Si ricorda che i criteri in esame sono stati diffusamente illustrati nel paragrafo n. 3 della circolare n. 110/E del 1999;
- i risultati della applicazione di questa metodologia, in relazione ai singoli studi di settore di volta in volta elaborati, sono stati sottoposti al vaglio delle associazioni di categoria e professionali che forniscono elementi di valutazione e conoscenza alla commissione di esperti che esprime il parere previsto dall'articolo 10 della legge 146 del 1998.

La procedura di elaborazione degli studi di settore garantisce affidabilità, obiettività e trasparenza al ragionamento presuntivo, ma non priva il contribuente della possibilità di fornire prova contraria adducendo argomentazioni tali da dimostrare la non attendibilità del risultato dell'applicazione dello studio in relazione alla specifica situazione oggetto di controllo. E', infatti, evidente che la validità delle metodologie utilizzate non è garanzia della loro sicura applicabilità a tutti i contribuenti analizzati.

Lo scostamento potrà essere giustificato non solo in base a prove documentali certe, 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 dell'ufficio. In tal senso si è espressa anche la Suprema Corte di Cassazione, nella citata sentenza della sezione tributaria n. 2891 del 27 febbraio 2002, nella quale si afferma che il contribuente può confutare il ragionamento presuntivo svolto dalla 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 presi in considerazione dallo studio di settore (che costituisce uno strumento idoneo a rappresentare l'andamento dell'attività in condizioni di normalità) e, pertanto, non incidono nella determinazione del relativo risultato. Il contribuente, inoltre, può rappresentare situazioni peculiari che hanno determinato perturbazioni nello svolgimento dell'attività in maniera tale da compromettere il risultato gestionale dell'impresa o la capacità di conseguire compensi nell'ambito dell'attività professionale.

Al riguardo, si rimanda anche alle specifiche precisazioni fornite con le circolari n. 110/E del 1999, n. 121/E del 2000 , n. 54/E del 2001 e con la presente circolare.

Gli accertamenti basati sugli studi di settore debbono essere effettuati dagli Uffici tenendo conto delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione. L'invito al contraddittorio dovrà, pertanto, contenere gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento per consentire al contribuente di produrre eventuali elementi ed argomentazioni. Le motivazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio dovranno essere attentamente valutate dagli uffici, i quali dovranno anche motivare dettagliatamente il rigetto o l'accoglimento di tali argomentazioni.

Per gli atti di adesione relativi ad accertamenti fondati sugli studi di settore sono, naturalmente, applicabili le disposizioni procedurali contenute nel punto 4.1. della circolare n. 65/E del 28 giugno 2001 ed in particolare quelli legati alla circostanziata motivazione dell'atto di definizione nel quale devono essere puntualmente indicati:

- gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i documenti prodotti;
- i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa;
- i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza.

In mancanza di adesione si dovrà provvedere, con la stessa cura, alla motivazione di eventuali avvisi di accertamento indicando quale documentazione è stata esibita dal contribuente e quale ragionamento probatorio abbia svolto per motivare una quantificazione dei ricavi diversa da quella risultante dalla applicazione degli studi di settore. Dovranno essere spiegati e descritti,

altresì, i passaggi logici che hanno indotto l'ufficio a respingere, in tutto o in parte, il ragionamento presuntivo elaborato dal contribuente.

Si evidenzia, infine, che l'attendibilità delle procedure di elaborazione degli studi di settore non impedisce all'Amministrazione di svolgere l'azione di accertamento con le ordinarie procedure e di pervenire a risultati diversi da quelli degli stessi studi, anche nei confronti dei contribuenti che risultano congrui e coerenti.

In tali casi, per evitare che i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore possano essere validamente opposti dai contribuenti, è necessario, però, che la determinazione dei maggiori ricavi o compensi si fondi su obiettivi elementi e su una convincente ricostruzione logica ed argomentata dei ricavi o dei compensi stessi che tenga conto delle peculiarità della posizione soggettiva sottoposta a controllo. Ovviamente, in presenza della prova certa di ricavi omessi, non assumerà alcun rilievo la circostanza che il contribuente sia congruo e coerente rispetto agli studi di settore.

Come già precisato nella circolare 25/E del 14 marzo 2001, le risultanze degli studi di settore possono essere fatte valere, in fase di contraddittorio, per motivare e documentare idoneamente eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati e quello presunto in base ai parametri. Infatti, gli studi di settore individuano non solo la capacità potenziale di produrre ricavi o conseguire compensi, ma tengono anche conto dei fattori interni ed esterni all'attività che possono determinare una limitazione della capacità produttiva.

Considerata l'efficacia degli studi di settore quale strumento di valutazione della effettiva situazione economica del soggetto, gli uffici potranno tenere in considerazione le risultanze degli stessi studi in sede di contraddittorio anche qualora siano stati approvati successivamente alla data di emanazione della citata circolare 25/E del 14 marzo 2001 e anche se ne sia stata prevista un'applicazione sperimentale.

In sede di contraddittorio va tenuto presente che gran parte degli studi riguardanti le attività professionali, per stimare i compensi, tengono conto dell'anzianità professionale o dell'anno di inizio dell'attività. L'utilizzo di una versione di Ge.Ri.Co. elaborata per essere applicata ad un anno d'imposta successivo a quello da accertare, genera una sovrastima dei compensi attribuibili al contribuente in quanto gli stessi sono determinati sulla base di un'anzianità professionale superiore a quella effettiva. Ad esempio, l'applicazione di Ge.Ri.Co. 2002 (elaborato per il periodo d'imposta 2001) ad un professionista che esercita l'attività dal 1990, finalizzata a stimare l'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta 1998, attribuisce al contribuente un'anzianità professionale di 11 anni (dal 1990 al 2001) anziché di 8 (dal 1990 al 1998) con effetti di sovrastima

dei compensi presunti.

12.2 Peculiarità dei nuovi studi approvati

Sui 39 studi di settore approvati con decreti ministeriali del 15 febbraio e dell'8 marzo 2002 (rispettivamente, nei Supplementi Ordinari n. 52 alla Gazzetta Ufficiale n. 69 del 22 marzo 2002 e n. 57 alla Gazzetta Ufficiale n. 73 del 27 marzo 2002) e sulla evoluzione dello studio SG68U approvato con decreto ministeriale del 25 marzo 2002 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 63 alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 30 marzo 2002), la Commissione di esperti, di cui all'art. 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, ha espresso parere favorevole in occasione delle riunioni svoltesi in data 22 novembre 2001 e 7 febbraio 2002, ed ha formulato alcune osservazioni di rilievo che sono riportate nei paragrafi successivi. Si tratta di circostanze che possono essere oggetto di ulteriori approfondimenti e specifica valutazione in sede di accertamento nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi o compensi inferiori a quelli determinati sulla base degli studi di settore o che presentano valori anomali degli indici di coerenza.

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.

12.3 Considerazioni relative al settore delle manifatture

12.3.1 Studio di settore SD28U

Ai fini dell'applicazione dello studio di settore SD28U relativo ai codici di attività

26.12.0 – Lavorazione e trasformazione del vetro piano;

26.15.1 – Lavorazione e trasformazione del vetro cavo;

26.15.2 – Lavorazione e trasformazione del vetro a mano e a soffio;

26.15.3 – Fabbricazione e lavorazione di altro vetro , vetro tecnico e industriale per altri lavori

è stato sottolineato che:

- le imprese altamente specializzate in presenza di cicli economici sfavorevoli potrebbero non risultare congrue a causa della politica dei prezzi praticata;
- le imprese specializzate nella produzione artistica del vetro possono presentare giacenze medie di magazzino più elevate rispetto alla media del settore.

12.3.2 Studio di settore SD34U

Ai fini dell'applicazione dello studio di settore SD34U (relativo al codice di attività 33.10.3 – Fabbricazione di protesi dentarie) è necessario tenere presente che:

- alcune imprese del settore utilizzano materie prime più costose rispetto ad altre, quali ad esempio il titanio e le leghe nobili: in tali circostanze possono risultare incoerenti rispetto a quelle imprese che, pur operando con un alto profilo tecnologico, utilizzano leghe o materiali di basso costo;
- le imprese del settore utilizzano per tempo limitato beni strumentali forniti da un Consorzio al quale aderiscono. Tali imprese nella compilazione dei modelli rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, devono:
 - ♦ indicare nel quadro E relativo ai beni strumentali, anche quelli utilizzati nell'esercizio dell'attività che appartengono a Consorzi e Società consortili;
 - ♦ indicare nel quadro F, al rigo F10, relativo agli elementi contabili, l'ammontare complessivo delle spese e delle quote di partecipazione o associative versate a qualsiasi titolo a Consorzi e Società consortili;
 - ♦ non indicare nel quadro F, al rigo F11, il valore contabile dei predetti beni strumentali.

12.3.3 Studio di settore SD35U

Ai fini dell'applicazione dello studio di settore SD35U (relativo ai codici di attività 22.11.0

– Edizione di libri, opuscoli, libri di musica ed altre pubblicazioni; 22.13.0 – Edizione di riviste e periodici; 22.15.0 – Altre edizioni; 22.22.0 – Altre stampe di arti grafiche; 22.23.0 – Rilegatura e finitura di libri; 22.24.0 – Composizione e fotoincisione; 22.25.0 – Altri servizi connessi alla stampa) va considerato che:

- il settore è caratterizzato dalla presenza di imprese che esercitano l'attività in conto proprio e da quelle che invece la svolgono per conto terzi. Le imprese che effettuano lavorazioni o produzioni per proprio conto, hanno la possibilità di fissare i prezzi finali dei prodotti, e quindi di conseguire maggiori ricavi, perché intrattengono rapporti diretti con la committenza.

Per la identificazione delle lavorazioni conto terzi si deve tener presente che nel settore dell'editoria l'attività viene frequentemente svolta in presenza di commesse o ordini da parte di aziende non appartenenti alla medesima filiera. Al riguardo è necessario sottolineare che l'attività dell'impresa deve essere classificata in conto terzi solo nel caso in cui l'ordine provenga da un'azienda appartenente alla filiera della categoria.

Per tale motivo, nelle istruzioni per la compilazione dei modelli è stato specificato che:

- ♦ l'attività svolta in conto proprio è quella che si effettua all'interno e/o all'esterno dell'azienda anche avvalendosi dell'opera di terzi. La produzione o la lavorazione deve essere effettuata con propri modelli e tipologie di prodotti offerti direttamente sul mercato. L'attività dell'impresa deve considerarsi effettuata in conto proprio anche in presenza di commissione, ordine o accordo proveniente da privati o terze imprese che non appartengono alla filiera grafico-editoriale;
- ♦ l'attività svolta in conto terzi è quella invece che si effettua sulla base di commissione, ordine o accordo, per conto di terze imprese che appartengono alla filiera grafico-editoriale. Resta inteso che, pur in presenza di commissione o accordi, qualora l'impresa venda direttamente sul mercato i propri prodotti a privati o imprese non appartenenti alla filiera grafico-editoriale, tale attività deve configurarsi come svolta in conto proprio;

- nel quadro Z del modello SD35U per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi settore, è stato previsto di indicare il numero complessivo delle macchine da stampa digitali distinte per valore, in quanto alcune aziende del settore che svolgono l'attività in conto proprio, debbono dotarsi di attrezzature di costo elevato che vengono poi impiegate in modo limitato o discontinuo. In tali casi la presenza di beni

strumentali costosi non sempre determina la realizzazione di corrispondenti ricavi.

12.3.4 Studio di settore SD37U

Ai fini dell'applicazione dello studio di settore SD37U (relativo al codice di attività 35.12.0 – Costruzione e riparazione di imbarcazioni da diporto e sportive) è necessario tenere presente che le imprese che effettuano lavorazioni o produzioni per conto terzi, dipendono fortemente dal lavoro commissionato da pochi committenti, a volte uno solo. In questi casi possono subire una compressione dei ricavi per il fatto che la committenza ha la possibilità di fissare unilateralmente i prezzi e le condizioni contrattuali.

12.3.5 Studio di settore SD47U

Ai fini dell'applicazione dello studio di settore SD47U relativo ai codici di attività:

21.21.0 – Fabbricazione di carta e cartoni ondulati e di imballaggi di carte e cartoni;

21.23.0 – Fabbricazione di prodotti cartotecnici;

21.25.0 – Fabbricazione di altri articoli di carta e cartone n.c.a.

va considerato che:

- il settore presenta forti oscillazioni del costo delle materie prime cartacee che possono determinare un aumento dei costi di produzione e di lavorazione. Tale aumento non sempre è seguito da una corrispondente maggiorazione dei prezzi di vendita. Per evitare una forte riduzione dei margini di guadagno, alcune aziende sono spinte ad acquistare le materie prime nei periodi in cui hanno costi meno elevati, con la conseguenza di realizzare un'alta giacenza delle scorte di magazzino che, rimanendo stoccate per periodi lunghi, possono andare incontro ad un deprezzamento del loro valore;
- per talune attività cartotecniche, come ad esempio la produzione di tubi, il costo del trasporto può risultare più elevato rispetto alla media del settore in considerazione dei grandi volumi delle merci trasportate. Le notevoli dimensioni dei beni prodotti, inoltre, rendono necessario disporre di locali dotati di ampie metrature da destinare a magazzino.

12.4 Considerazioni relative al settore dei servizi

12.4.1 L'evoluzione dello studio di settore SG68U

Con decreto del 25 marzo 2002, pubblicato nel S.O. alla G.U. n.76 del 30 marzo 2002 è stata approvata l'evoluzione dello studio SG68U relativo al codice attività 60.25.0 "Trasporto merci su strada". Si tratta del primo caso di revisione di uno studio di settore. Lo studio di settore SG68U era stato approvato con decreto ministeriale del 30 marzo 1999 ed aveva validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo di imposta 1998. La Commissione degli esperti prevista dall'art. 10 comma 7 della legge n. 146 del 8 maggio 1998 lo aveva esaminato nella riunione del 18 marzo 1999, mentre la nuova versione, è stata esaminata il 7 febbraio 2002, ed ha validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 2001.

Con l'attività di revisione, gli studi di settore manifestano la caratteristica di strumento flessibile e dinamico che li contraddistingue perché tengono conto della circostanza che i contribuenti operano nell'ambito di un sistema influenzato dalla dinamicità degli accadimenti economici.

L'intervento dal quale è interessato uno studio di settore già approvato è definito di "evoluzione" e non di semplice "manutenzione" poiché non si limita alla riconsiderazione di alcuni aspetti o determinate funzionalità, ma coinvolge l'intero impianto costruttivo, sino a ridisegnare un nuovo studio.

Nell'anno 1999, la commissione degli esperti, nell'esprimere il proprio parere, aveva richiesto l'introduzione di specifici correttivi operanti nell'ambito della funzione di regressione in grado di modulare il risultato stimato dalla procedura in presenza di particolari modalità operative dell'attività. Venne, in particolare, prevista l'irrilevanza del collaboratore familiare addetto esclusivamente all'attività di segreteria, la riduzione del valore degli autoveicoli in funzione dell'epoca di acquisto e di immatricolazione, e, infine, la riduzione del costo dei carburanti e lubrificanti correlata all'esercizio di una particolare attività di autotrasporto con mezzi di piccola portata (fino a 6 tonnellate).

Le nuove analisi effettuate sullo studio SG68U sono state realizzate elaborando le informazioni contenute in circa 90.000 modelli per la comunicazione dei dati rilevati ai fini dell'applicazione degli studi di settore, costituenti parte integrante della dichiarazione Unico 2000 per il periodo d'imposta 1999.

Hanno avuto un fondamentale rilievo le 114 richieste specifiche contenute nel quadro Z appositamente progettato e costruito per l'evoluzione di tale studio. Tali indicazioni, oltre ad avere un ruolo importante nell'ambito del contraddittorio con l'ufficio nell'ipotesi di disallineamento e successiva attivazione del procedimento di accertamento con adesione, sono state utilizzate per l'aggiornamento dello studio.

La raccolta di nuove e più dettagliate informazioni ha consentito l'effettuazione di una più approfondita analisi delle caratteristiche organizzative e di funzionamento del settore del trasporto merci su strada, con il risultato di giungere ad uno studio che si differenzia notevolmente da quello di partenza, non solo per la profondità dell'indagine, ma soprattutto dal punto di vista dell'insieme delle variabili che generano il risultato stimato. Grazie a tali informazioni sono state, conseguentemente, individuate 36 tipologie di imprese (cluster), 24 in più rispetto alle 12 che le precedenti elaborazioni avevano consentito di identificare.

Le indagini effettuate hanno evidenziato un comparto caratterizzato da profondi mutamenti di natura strutturale, anche a seguito degli recenti interventi legislativi. Il settore è risultato caratterizzato dal frazionamento dell'offerta del servizio di trasporto, da parte di un gran numero di imprese "monoveicolari"; i cosiddetti "padroncini". La principale linea evolutiva è stata rivolta proprio alla migliore comprensione delle caratteristiche di funzionamento di questa vasta platea di imprese.

Le nuove analisi hanno messo in evidenza diverse modalità di operare nel settore, riconducibili all'interazione di una serie di elementi discriminanti, indicativi di:

- dimensione e grado di integrazione dell'offerta,
- specializzazione sulla tipologia di servizio erogato o sulle rotte prevalentemente servite,
- specializzazione per destinazione d'uso dell'allestimento dei veicoli,
- specializzazione sulla tipologia di merce trasportata,
- caratteristiche di PTT (Peso Totale a Terra) dei veicoli utilizzati.

La dimensione della struttura è stata considerata espressa in primo luogo dal parco mezzi. Come detto, la gran parte delle imprese (78%) risulta disporre di 1 o 2 veicoli e organizzata in forma di ditta individuale, priva di superfici destinate all'esercizio dell'attività e di personale dipendente. In questo panorama, tuttavia, si differenziano alcune realtà che, nell'ambito del limite di 10 miliardi di lire di ricavi, si possono definire come grandi organizzazioni prima di tutto in termini di flotta di veicoli (cluster 11), con ampia disponibilità di addetti e di superfici per lo svolgimento dell'attività.

In una occasione (cluster 9), alla buona dimensione si affianca l'integrazione dell'offerta con

lo sviluppo del servizio principale di trasporto verso una più ampia attività di tipo logistico, caratterizzata dalla presenza di strutture territoriali e dall'ampio ricorso all'esternalizzazione dell'esecuzione del trasporto (subvezione).

A prescindere dagli aspetti squisitamente organizzativo-dimensionali, in molte circostanze sono risultati rilevanti vari aspetti di specializzazione: in primo luogo la specializzazione sulla tipologia di servizio erogato o sulle rotte prevalentemente servite. È stato così possibile isolare imprese che svolgono trasporti eccezionali (cluster 2), trazionismo (cluster 5), traslochi (cluster 26) o che operano da e per Paesi al di fuori dei confini dell'Unione Europea (cluster 32).

Nell'universo dei trasportatori sono stati individuati alcuni raggruppamenti di imprese che operano con veicoli con allestimento speciale. Ogni allestimento induce una specifica destinazione d'uso del veicolo e la specializzazione su una o più merci trasportate. Si tratta di veicoli frigo (cluster 1, 12, e 22), cassoni ribaltabili (cluster 4), betoniere (cluster 7), cisterne (cluster 13, 15, 16, 19, 25 e 35), portacontainer (cluster 14) e bisarche (cluster 28). La disaggregazione di questi operatori in più gruppi è dovuta agli aspetti dimensionali delle imprese o del Peso Totale a Terra dei veicoli.

Laddove la tipologia di prodotto trasportato non richiede uno speciale allestimento del veicolo risulta comunque rilevante la specializzazione sulla tipologia di merce trasportata. Sono individuabili, infatti, alcuni raggruppamenti di imprese che realizzano la quasi totalità dei loro ricavi trasportando prodotti alimentari (cluster 6, 10 e 24), agricoli (cluster 17, 27 e 34), rifiuti (cluster 18), manufatti (cluster 21, 31 e 36) e animali vivi (cluster 23) con veicoli, cassonati, centinati e furgoni. Anche per questi gruppi di imprese, in abbinamento alla merce trasportata, discriminano la dimensione delle strutture o dei veicoli.

Le caratteristiche di PTT (Peso Totale a Terra) dei veicoli utilizzati hanno contribuito in maniera determinante a discriminare il mondo dell'autotrasporto, sia per i gruppi di imprese definiti dalle forme di specializzazione finora indicate, sia per gli operatori "despecializzati". A questo proposito sono riscontrabili tre grandi classi di PTT (Peso Totale a Terra):

- veicoli con PTT inferiore a 3,5 t, veicoli commerciali destinati alla distribuzione a corto raggio, spesso legati alla raccolta e distribuzione in ambito urbano;
- veicoli con PTT compreso tra 3,5 e 11,5 t, veicoli industriali leggeri e medio leggeri per la distribuzione a corto e medio raggio;
- veicoli con PTT superiore a 11,5 t (isolati, autotreni e autoarticolati), veicoli industriali medio-pesanti e pesanti, finalizzati al medio e lungo raggio.

Una ulteriore importante evoluzione è stata realizzata eliminando dalla funzione di

regressione (che stima il ricavo potenziale attribuibile al contribuente) il valore contabile dei beni strumentali (i veicoli). È stato, inoltre, eliminato l'ammontare dei costi sostenuti per manutenzione e riparazioni. La nuova versione dello studio fonda la stima su un insieme di componenti direttamente correlate all'attività produttiva, quali, i carburanti e i lubrificanti, le assicurazioni, il numero degli automezzi, i costi per subvezione.

Considerata la più elevata attendibilità dello studio revisionato si fa presente che, in caso di accertamenti riguardanti i periodi di imposta precedenti al 2001, in sede di contraddittorio, il contribuente può far valere le risultanze dello studio SG68U revisionato per giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio.

12.4.2 Studio di settore SG73B

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- 63.40.1 - Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali;
- 63.40.2 - Intermediari dei trasporti;
- 64.12.0 - Attività di corriere diverse da quelle postali nazionali.

In relazione all'applicazione di tale studio è stato evidenziato che, con riferimento ai noli aerei, è necessario distinguere la figura dello spedizioniere, che esegue il contratto di spedizione ex art. 1737 e segg. del C.C., dalla figura dello spedizioniere-vettore, più frequentemente riscontrabile nell'ambito del cluster 5, che pone in essere un contratto di trasporto.

Per spedizioniere-vettore si intendono le case di spedizione di grandi dimensioni, che acquistano l'unità di carico o lo spazio sul mezzo di trasporto per effettuare le spedizioni a "groupage". Il giro d'affari di questi operatori è tale da assicurare periodicamente il consolidamento dei carichi e quindi l'utilizzo degli spazi acquistati. Il costo di questi spazi viene addebitato ai diversi clienti per un prezzo che tiene conto di un certo margine di profitto.

Per le case di spedizione di piccole dimensioni invece, l'attività si concentra sulle singole spedizioni e può rientrare nel citato articolo 1737 del C.C. L'impresa acquista lo spazio sul mezzo di trasporto per conto del cliente nel momento in cui deve essere effettuata la spedizione e

riaddebita al cliente stesso i costi con un minimo ricarico. Ne deriva che, per queste imprese, il margine di profitto è più basso.

A tal fine, per poter distinguere le varie tipologie di svolgimento dell'attività, nel quadro Z sono stati inseriti appositi righi (da Z15 a Z20).

12.4.3 Studio di settore SG75U

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- 45.31.0 – Installazione di impianti elettrici;
- 45.32.0 – Lavori di isolamento;
- 45.33.0 – Installazione di impianti idraulico-sanitari;
- 45.34.0 – Altri lavori di installazione;
- 45.42.0 – Posa in opera di infissi in legno o in metallo.

In relazione all'applicazione di tale studio di settore sono state evidenziate le seguenti circostanze:

- la carenza, nel questionario elaborato, di variabili in grado di rappresentare le imprese che esercitano l'attività di "installazione e manutenzione di impianti di ascensore", che porta, conseguentemente alla mancanza di un cluster rappresentativo appropriato. Inoltre, parte dei soggetti che svolgono tale attività, a causa della mancanza di una idonea codifica Istat, si sarebbero qualificati con il codice di attività 29.22.2 (per il quale si applica lo studio SD32U);
- l'esistenza di un collaboratore amministrativo, finalizzata all'assolvimento di problematiche amministrative, non determina incrementi nell'attività produttiva dell'impresa;
- la presenza di beni strumentali di elevato valore (ad esempio, il ponteggio mobile), conseguente all'elevata specializzazione tecnologica delle imprese operanti nel settore. Tale dotazione strumentale è spesso utilizzata con scarsa frequenza.

12.4.4 Studio di settore SG88U

Le attività interessate sono quelle relative ai codici attività:

74.83.4 - Richiesta certificati e disbrigo pratiche;

80.41.0 - Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche.

In relazione all'applicazione di tale studio è stato evidenziato che, le imprese del settore utilizzano per tempo limitato beni strumentali di rilevante valore forniti da un Consorzio al quale aderiscono. Per ovviare alle anomalie che ciò potrebbe determinare, tali imprese, nella compilazione dei modelli rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, devono:

- indicare nel quadro E relativo ai beni strumentali, anche quelli utilizzati nell'esercizio dell'attività che appartengono a Consorzi e Società consortili;
- indicare nel quadro F, al rigo F10, relativo agli elementi contabili, l'ammontare complessivo delle spese e delle quote di partecipazione o associative versate a qualsiasi titolo a Consorzi e Società consortili;
- non indicare nel quadro F, al rigo F11, il valore contabile dei predetti beni strumentali.

12.4.5 Studio di settore SG89U

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 74.83.2 Dattilografia e fotocopiatura. In relazione all'applicazione di tale studio è stata segnalata la mancanza di un cluster che individua le imprese più strutturate, caratterizzate dall'impiego di un numero di addetti superiore alle quattro unità.

12.5 Considerazioni relative al settore del commercio

12.5.1 Studi di settore SM11A e SM11B

Studio di settore SM11A

52.46.1 - Commercio al dettaglio di ferramenta (comprese casseforti), articoli per il "fai da te" e vetro piano;

- 52.46.2 - Commercio al dettaglio di pitture e vernici;
- 52.46.3 - Commercio al dettaglio di articoli igienico-sanitari;
- 52.46.4 - Commercio al dettaglio di materiali da costruzione;
- 52.46.5 - Commercio al dettaglio di materiali termoidraulici;
- 52.48.F - Commercio al dettaglio di carte da parati.

Studio di settore SM11B

- 51.44.3 - Commercio all'ingrosso di carte da parati, stucchi e cornici;
- 51.53.1 - Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale;
- 51.53.2 - Commercio all'ingrosso di materiali da costruzione;
- 51.53.3 - Commercio all'ingrosso di vetro piano;
- 51.53.4 - Commercio all'ingrosso di vernici e colori;
- 51.53.5 - Commercio all'ingrosso despecializzato di legname e di materiali da costruzione, vetro piano, 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;
- 51.54.4 - Commercio all'ingrosso despecializzato di articoli in ferro, di apparecchi e accessori per impianti idraulici e di riscaldamento, di coltelleria e posateria.

La fase di confronto con le Associazioni di categoria che ha preceduto l'approvazione degli studi di settore SM11A e SM11B, come già precisato nel paragrafo 5.1, ha portato ad individuare due nuovi indicatori: il "margine operativo lordo sulle vendite" e il "valore aggiunto per addetto" da utilizzare in applicazione dello studio SM11B relativo alle attività del commercio all'ingrosso. È stato, invece, confermato l'utilizzo dell'indicatore "rotazione del magazzino".

Gli studi in questione riguardano complessivamente 15 attività che presentano alcune caratteristiche peculiari a seconda della modalità organizzativa adottata e dei prodotti merceologici offerti. Pertanto, ai fini dell'applicazione dei predetti studi di settore, è necessario tener conto delle seguenti considerazioni.

A) Commercio all'ingrosso e al dettaglio di pitture, vernici e colori

Nel settore del commercio all'ingrosso e al dettaglio di pitture, vernici e colori, in alcuni

casi, le imprese hanno scorte di magazzino limitate e, di conseguenza, sono caratterizzate da un alto indice di rotazione del magazzino. In particolare, tale situazione si osserva:

- in presenza di una considerevole quota delle vendite effettuate su catalogo o su ordinazione;
- nel caso di associazione a gruppi di acquisto, poiché tale circostanza consente all'esercente un più rapido approvvigionamento delle merci.

E' stato, inoltre, verificato che la vendita di colori per belle arti è caratterizzata da un ricarico mediamente più alto rispetto a quella di pitture e vernici.

B) Commercio di ferramenta

Per quanto riguarda l'interpretazione dell'indice di rotazione del magazzino, sono emerse le seguenti circostanze particolari:

- alcuni esercizi commerciali effettuano una quota considerevole di acquisti entro il 31 dicembre per poter raggiungere determinati risultati di gestione o particolari budget "imposti" dalle ditte distributrici dei prodotti. Queste ultime, infatti, adottano frequentemente delle politiche commerciali particolari per favorire la diffusione sul mercato di alcuni articoli di ferramenta. A fronte di queste elevate quote di acquisti gli esercenti usufruiscono di varie forme di benefits. In questi casi si osserva spesso un indice di rotazione del magazzino mediamente più basso;
- diversamente dal caso precedente, può verificarsi che, per taluni articoli vengano adottate speciali politiche commerciali tali da indurre gli esercenti ad effettuare una considerevole quota degli acquisti all'inizio dell'anno. In tali circostanze, ovviamente, l'indice di rotazione del magazzino risulterà più alto della norma;
- il livello dell'indice di rotazione del magazzino può essere anche influenzato dalla tipologia di clientela: in via generale, in presenza di una clientela costituita prevalentemente da privati si osserverà un indice di rotazione mediamente più basso, viceversa, in presenza di clientela costituita prevalentemente da utilizzatori professionali e/o da commercianti al dettaglio e all'ingrosso, la rotazione del magazzino assumerà valori più alti;
- la composizione della clientela influenza in maniera determinante anche i ricarichi conseguiti. In particolare, con una clientela costituita prevalentemente da privati, il ricarico medio è considerevolmente più elevato rispetto a quello che si osserva in presenza di clientela costituita prevalentemente da commercianti all'ingrosso o al dettaglio;
- nell'ambito delle attività interessate dallo studio di settore SM11A e SM11B sono commercializzati numerosissimi prodotti merceologici appartenenti a categorie anche molto

diversificate, pertanto è opportuno tenere in adeguata considerazione le diverse ricariche caratteristiche di ciascuna categoria di prodotti;

- le imprese che effettuano attività di importazione presentano, in genere, margini di ricarico mediamente più alti;
- un livello di ricarico mediamente più alto caratterizza anche gli operatori che provvedono direttamente al confezionamento di alcuni prodotti, ad esempio in blister, che poi commercializzano apponendo, talvolta, sugli stessi un proprio marchio.

C) Commercio di idrosanitari

Le imprese che esercitano il commercio di idrosanitari, per mantenere competitività sul mercato, si trovano nella necessità di commercializzare moltissime tipologie di prodotti al fine di garantire alla clientela l'offerta di una gamma di articoli adeguatamente ampia. Tale circostanza, soprattutto nelle aziende di piccole e medie dimensioni (con un fatturato annuo fino a 2.582.284,50 euro, pari a 5 miliardi di lire), determina:

- un basso indice di rotazione del magazzino;
- un maggiore impiego di personale che si traduce in un valore aggiunto per addetto più basso.

D) Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale

Indice di rotazione del magazzino

Il legname è un prodotto soggetto a modifiche fisiche e strutturali anche in relazione alle variazioni atmosferiche, pertanto, le relative giacenze di magazzino non possono essere valutate allo stesso modo di quelle di altri materiali quali il vetro piano, le vernici, il ferro, gli impianti idraulici, ecc.

L'indice di rotazione del magazzino delle aziende che esercitano commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale, può essere influenzato da una serie di circostanze che è opportuno esplicitare:

- alcune tipologie di legname richiedono un periodo di stagionatura che ha tempi variabili e che costituisce un importante elemento qualitativo per il prodotto perché ne garantisce stabilità. Tali tempi, naturalmente, incidono sull'indice di rotazione del magazzino;
- i pannelli e i prodotti semilavorati e/o semifiniti non hanno bisogno di stagionatura, pertanto la relativa rotazione di magazzino può assumere valori mediamente più alti;

- i segati e i tronchi sono materiali che possono necessitare di stoccaggio, selezione, stagionatura e/o parziale lavorazione (quest'ultima intesa solo come attività strettamente accessoria alla commercializzazione), pertanto la relativa rotazione del magazzino potrà essere bassa. Tale indice, inoltre, varia in maniera inversamente proporzionale ai tempi di stagionatura dei diversi legnami (a tempi lunghi di stagionatura si associa un più basso valore dell'indice di rotazione del magazzino), i quali possono dipendere sia dalla famiglia di appartenenza del legname (conifere, latifoglie temperate o tropicali) che dalle condizioni di conservazione e di trasporto della merce;
- una clientela costituita prevalentemente da imprese edili, sia industriali che artigiane, e da commercianti all'ingrosso può consentire una rotazione di magazzino piuttosto veloce;
- quando la clientela è costituita da aziende della seconda lavorazione (ad esempio, falegnami, mobilifici, ecc.) la rotazione sarà, mediamente, molto più bassa;
- la quota di clientela costituita da privati può esercitare influenza sull'indice di rotazione del magazzino poiché i privati acquistano prevalentemente prodotti semilavorati e pannelli che consentono una rotazione più veloce.

Nell'interpretare l'indice di rotazione di magazzino si terranno in adeguata considerazione le informazioni sopra elencate.

Margine operativo lordo sulle vendite (M.O.L.)

Per le imprese del settore vanno, inoltre, evidenziate alcune considerazioni relative al M.O.L. "margine operativo lordo sulle vendite". In particolare, ad un indice di rotazione del magazzino molto alto corrispondono, spesso, basso ricarico e bassi ricavi, di conseguenza un M.O.L. ridotto. Viceversa, quando l'indice di rotazione del magazzino assume valori bassi, i ricavi e il ricarico saranno mediamente più alti e il valore del M.O.L. aumenta. Le motivazioni economiche sono evidenti:

- i prodotti per i quali non sono necessarie stagionatura e/o lavorazioni accessorie, che aumentano il valore della merce, non consentono all'azienda di applicare ricariche consistenti;
- i prodotti che richiedono un lungo procedimento di essiccazione e/o stagionatura ed eventuali lavorazioni possono consentire all'azienda di applicare ricariche superiori.

Tuttavia, nell'interpretare gli indici di coerenza, è necessario anche valutare l'andamento sul mercato dell'offerta di legname. Un rilevante aumento di tale offerta da parte dei produttori,

infatti, rende possibile la commercializzazione del prodotto solo a seguito di una considerevole flessione dei prezzi. Analogamente, la “chiusura” del mercato di sbocco di un certo tipo di legname, determina consistenti riduzioni di prezzo, tali da ridurre al minimo la redditività operativa delle imprese del comparto.

Nell’analizzare l’andamento del ricarico è necessario prendere anche in considerazione la provenienza del legname, vale a dire il tipo di fornitore. La domanda di legname da parte del mercato nazionale viene soddisfatta in grandissima parte mediante le importazioni, quindi, le aziende che si riforniscono direttamente dal produttore, molto spesso effettuano gli acquisti all’estero. Nel valutare il livello dei ricavi e i connessi margini di ricarico, pertanto, sarà necessario considerare opportunamente anche l’andamento del mercato globale.

Valore aggiunto per addetto

Il valore aggiunto per addetto è anche influenzato dal tipo di prodotto che viene prevalentemente commercializzato: ad esempio, i legnami che non richiedono stagionatura e/o lavorazioni accessorie, per i quali si osservano un elevato indice di rotazione del magazzino e ridotti valori del M.O.L., possono dar luogo ad un alto valore aggiunto per addetto. Infatti, la vendita di legnami per i quali non c’è necessità di provvedere allo stoccaggio, all’essiccazione, ecc., può essere svolta con un limitato numero di addetti.

Servizi offerti

Nel settore del commercio all’ingrosso di legname spesso i servizi offerti alla clientela non apportano un valore aggiunto al prodotto, semmai rispondono alla necessità di mantenere la competitività dell’azienda sul mercato. Frequentemente, infatti, le lavorazioni effettuate sui legnami sono semplicemente accessorie alla vendita, soprattutto se il prodotto è costituito da materiale grezzo o semilavorato e/o semifinito.

12.5.2 Studio di settore SM14U

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

52.24.1 - Commercio al dettaglio di pane;

52.24.2 - Commercio al dettaglio di pasticceria e dolciumi; di confetteria.

In relazione all'applicazione di tale studio di settore sono state evidenziate le seguenti circostanze:

- esiste una forte differenziazione del prezzo di vendita del pane esistente tra il nord e il sud del Paese;
- è possibile che gli indicatori economici (ricarico e durata delle scorte) presentino andamenti anomali per la presenza contemporanea di prodotti di produzione propria e di prodotti acquistati e rivenduti senza alcuna lavorazione.

Si segnala, che, a causa di un utilizzo improprio dei codici attività, si collocano in questo studio anche imprese produttrici di pane e soggetti che esercitano attività despecializzate di vendita al dettaglio di prodotti alimentari. In proposito, va sottolineato che lo studio di settore SM14U è stato predisposto specificamente per l'attività economica di commercio al dettaglio di pane, mentre lo studio SD12U è specifico per l'attività di fabbricazione di prodotti di panetteria.

Nel caso di attività mista di produzione di pane e commercio al dettaglio di pane, è importante rilevare il peso, in termini di ricavi, delle due attività economiche:

- se l'attività di produzione diretta del pane presenta un'incidenza non inferiore all'80% dei ricavi, il contribuente applicherà lo studio di settore SD12U;
- se l'attività di commercio al dettaglio di pane (non prodotto direttamente) presenta un'incidenza non inferiore all'80% dei ricavi, è applicabile lo studio di settore SM14U;
- se nessuna delle due attività supera l'80% dei ricavi, il contribuente è tenuto agli obblighi dell'annotazione separata.

Per ovviare a tali difficoltà, si rende necessario prevedere la elaborazione di un nuovo studio di settore che riguardi entrambe le attività.

12.5.3 Studio di settore SM15A

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

52.48.3 - Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria;

52.73.0 - Riparazione di orologi e gioielli.

In relazione all'applicazione di tale studio è stato segnalato che la realtà distributiva del settore è molto composita. Tale caratteristica, potrebbe avere la conseguenza di non consentire l'esatta collocazione del contribuente nell'ambito del più appropriato gruppo omogeneo di appartenenza.

12.5.4 Studio di settore SM22A

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

51.43.1 - Commercio all'ingrosso di elettrodomestici;

51.43.2 - Commercio all'ingrosso di apparecchi radiotelevisivi;

51.43.3 - Commercio all'ingrosso di supporti audio-video-informatici (dischi, nastri e altri supporti);

51.43.4 - Commercio all'ingrosso di materiali radioelettrici, telefonici e televisivi;

51.43.5 - Commercio all'ingrosso di articoli per illuminazione e materiale elettrico vario;

51.43.A - Commercio all'ingrosso despecializzato di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, materiali radioelettrici, telefonici e televisivi, articoli per illuminazione e materiale elettrico vario.

In relazione all'applicazione di tale studio è stata segnalata l'eterogeneità dei comparti indagati. Tale condizione potrebbe riflettersi sul corretto funzionamento dell'indice di rotazione del magazzino.

12.5.5 Studio di settore SM22B

Le attività interessate dallo studio SM22B sono:

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 despecializzato di articoli di porcellana e di vetro, di carte da parati;

51.54.3 - Commercio all'ingrosso di coltelleria e posateria.

In relazione all'applicazione di tale studio è stata segnalata l'esistenza di strutture aziendali che praticano politiche di mercato fortemente innovative ed orientate verso una intensa e particolare concezione dell'attività di marketing.

Tale innovativa modalità gestionale, che si differenzia dallo standard delle politiche aziendali di sviluppo e di contenimento delle spinte concorrenziali adottate dalla generalità degli operatori del settore, origina un conseguente, significativo, incremento dei costi di vendita, vale a dire di tutte le voci di costo direttamente correlate all'attività specifica di commercializzazione dei prodotti: compensi e provvigioni per la forza vendita, costi di partecipazioni a fiere e mostre, spese di pubblicità e propaganda, materiale promozionale, cataloghi, espositori.

Pur essendo prevedibile l'affermazione del predetto modello operativo come schema ordinario di gestione imprenditoriale, al momento, è possibile che lo studio di settore effettui una stima impropria. Le eventuali anomalie conseguenti alla particolare consistenza dei costi di vendita, che assumeranno rilievo solo se incidono in modo determinante sulla posizione del contribuente, possono essere oggetto di valutazione in sede di eventuale contraddittorio.

12.5.6 Studio di settore SM27C

Nella fase di analisi del prototipo dello studio SM27C, relativo alle attività:

52.25.0 - Commercio al dettaglio di bevande (vini, oli, birra ed altre bevande);

52.27.1 - Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari;

52.27.2 - Drogherie, salumerie, pizzerie e simili;

52.27.3 - Commercio al dettaglio di caffè torrefatto;

è emerso che le imprese assegnate al gruppo omogeneo (cluster) dei “negozi specializzati nella vendita di salumi ed altri prodotti alimentari freschi” frequentemente affiancano all'attività di commercio al dettaglio quella di produzione in proprio di insaccati. Questi esercizi commerciali presentano più elevati livelli di ricavi e di ricarico rispetto alle imprese dello stesso cluster, simili per struttura organizzativa e gestionale, nelle quali, tuttavia, è del tutto assente l'attività di produzione. Gli uffici, nello svolgimento dell'attività di controllo, terranno in adeguata considerazione tale circostanza poiché il più alto livello di ricarico, in alcuni casi, può determinare

situazioni di incoerenza innanzitutto con riferimento a tale indicatore ma, talvolta, anche con riferimento alla produttività per addetto.

12.5.7 Studio di settore SM28U

Lo studio SM28U ha per oggetto le seguenti attività:

52.41.1 - Commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento;

52.41.2 - Commercio al dettaglio di tessuti per l'arredamento e di tappeti;

52.41.3 - Commercio al dettaglio di biancheria da tavola e da casa .

In relazione all'applicazione di tale studio è stato segnalato che il commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento sta diventando un'attività del tutto marginale poiché è sempre più esigua la richiesta della confezione di abiti su misura da parte del consumatore. Gli esercizi commerciali del settore sono frequentemente caratterizzati da una superficie di vendita ridotta e dall'assenza di personale dipendente.

Per quanto riguarda il commercio al dettaglio di biancheria da tavola e da casa, è stato, inoltre, evidenziato che le imprese del settore per essere competitive hanno la necessità di offrire ai consumatori un assortimento di prodotti sufficientemente ampio, circostanza questa che contrasta con i problemi di gestione caratteristici degli esercizi commerciali di medie e piccole dimensioni, mentre la stessa non determina particolari problemi alle imprese di medie e grandi dimensioni. Queste ultime, oltretutto, ampliano spesso la gamma di prodotti commercializzati con complementi d'arredo, lampade per illuminazione, quadri e mobili d'antiquariato dando luogo ad attività miste riconducibili a codici di attività diversi. In conclusione, è opportuno che gli Uffici, nell'ambito dell'attività di accertamento, verifichino, innanzitutto, se l'impresa presenta quelle caratteristiche di "marginalità" ormai abbastanza diffuse nel settore del commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento, soprattutto tra gli esercizi commerciali di ridotte dimensioni. Altra circostanza da valutare riguarda il contemporaneo svolgimento di attività collaterali a quelle della vendita. In particolare, è stato riscontrato che le attività del commercio al dettaglio di tessuti per l'arredamento e di tappeti e di biancheria da tavola e da casa, vengono spesso affiancate da attività artigianali quali, ad esempio, la realizzazione di arredi tessili o di biancheria per la casa e l'attività

caratteristica dei laboratori di tappezzeria.

12.5.8 Studio di settore SM29U

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

52.44.1 - Commercio al dettaglio di mobili;

52.44.4 – Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica.

In relazione all'applicazione di tale studio va segnalato che per la valutazione del disallineamento dei ricavi dichiarati da quelli determinati con gli studi di settore, è importante tenere presente che:

- la presenza di un'alta percentuale di fatturato derivante dalla vendita di mobili per uffici, alberghi ecc. (“contract”), determina un ricarico molto variabile, talvolta anche molto basso;
- i negozi in franchising e/o della grande distribuzione, caratterizzati da una forte aggressività sotto il profilo del rapporto prezzi/pubblicità, provocano un abbassamento della redditività delle piccole e medie imprese, a causa del divario esistente tra i relativi margini di ricarico adottati e della conseguente, progressiva, riduzione della clientela;
- il modello organizzativo attuale è fortemente orientato alla prestazione di servizi di consulenza, progettazione d'interni e decorazione che richiedono percentuali di ricarico molto elevate. Questa connotazione potrebbe determinare notevoli differenze rispetto alle imprese che si trovano in situazioni di difficoltà generali di mercato e che non sempre possono applicare tali ricarichi;
- nelle “svendite” degli articoli che costituiscono il “magazzino expo”, oltre alla rotazione “normale” del magazzino (già presa in considerazione nello studio), si verifica spesso la necessità di liberare i locali per effettuare il rinnovo straordinario delle aree espositive o per l'adeguamento degli stessi alle norme di sicurezza e di igiene. Relativamente al comparto cucine, è frequente l'esigenza di rinnovamento della gamma dei prodotti che impone la liquidazione dell'intero magazzino in tempi brevissimi. Questi fattori, comportano riduzioni del ricarico medio sulle vendite, in misura tanto maggiore, quanto più è limitato il fatturato rispetto al magazzino expo.

Relativamente agli indicatori di coerenza, è importante notare che:

- la produttività per addetto può essere influenzata in modo significativo dal diverso modello organizzativo scelto dall'impresa. In presenza di affidamento a terzi della maggior parte dei servizi aziendali (gestione del magazzino clienti, consegne e montaggio ecc.), la produttività per addetto elevata non è segnale di anomalie. Tale anomalia, è, invece, significativa nell'ipotesi di gestione in proprio dei servizi aziendali;
- il magazzino clienti può subire variazioni casuali e non prevedibili, soprattutto per le piccole e medie imprese, tanto da far abbassare di molto l'indice di rotazione del magazzino.

12.5.9 Studio di settore SM31U

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 51.47.5, Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria.

In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere presente che la complessità delle diverse tipologie degli operatori, all'interno del settore, in alcuni casi, rende difficile l'inquadramento delle varie aziende nei cluster identificati dallo studio.

In particolare si segnalano le seguenti circostanze:

- i prodotti di oreficeria possono essere commercializzati “a peso” o “a cartellino”, ciò comporta una notevole varietà degli indici di ricarico;
- i cluster 4, 5, 6, 7, 8, 9 possono risultare eterogenei rispetto ai prodotti merceologici venduti. Tale caratteristica può comportare l'assegnazione ad uno stesso gruppo omogeneo, di imprese che commercializzano tipologie di prodotto differenti e conseguono ricarichi notevolmente diversi.

In tali casi possono verificarsi delle anomalie limitate ai soli risultati relativi all'indicatore del margine operativo lordo che può risultare più basso della norma, per le imprese che vendono prevalentemente prodotti di oreficeria a basso contenuto di lavorazione (solitamente commercializzati “a peso”), ovvero più elevato della norma per quelle che vendono prevalentemente prodotti di oreficeria ad alto contenuto di lavorazione (solitamente commercializzati “a cartellino”).

Le predette differenze nella composizione dei prodotti commercializzati sono invece adeguatamente analizzate ai fini del calcolo dei ricavi stimati, mediante l'utilizzo della variabile “Costo del venduto, quota relativa al metallo”. Tale variabile è determinata dal solo valore del “Costo del venduto” relativo ai metalli preziosi con l'esclusione, quindi, della parte riguardante la

lavorazione ed è pertanto in grado di sterilizzare le differenze in termini di ricarico dovute ai diversi prodotti venduti.

La variabile “Costo del venduto, quota relativa al metallo” interviene, in modo significativo, nella stima del ricavo dei cluster 4, 5, 6, 7, 8, 9.

12.5.10 Studio di settore SM32U

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 52.48.6 - Commercio al dettaglio di oggetti d'arte, di culto e di decorazione.

In relazione all'applicazione di tale studio sono state segnalate le seguenti circostanze:

- la massiccia presenza, nel settore, di operatori marginali o che esercitano l'attività con criteri non strettamente economici, è spesso causa di notevole scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli determinati dallo studio di settore;
- il gallerista, affianca alla vendita delle opere di artisti di fama consolidata, le opere di giovani artisti ai quali fornisce una serie di servizi (mostre ed esposizioni, stampa cataloghi, pagine pubblicitarie ecc.), di cui sopporta i costi e per i quali si realizzeranno adeguati risultati economici solo a distanza di vari anni. Conseguentemente, è importante considerare con particolare attenzione i costi sostenuti per il “lancio” dell'artista e l'avvio dell'attività. Riveste, altresì, una particolare importanza la verifica del valore effettivo delle giacenze di magazzino. E' possibile, infatti, che il magazzino presenti valori elevati in conseguenza della impossibilità di commercializzare un gran numero di opere acquistate;
- l'indicatore relativo al ricarico può risultare poco significativo per le peculiari caratteristiche dell'attività delle Galleria d'arte e potrebbe essere condizionato dai differenti regimi I.V.A. (metodo ordinario e metodo del margine).

12.5.11 Studio di settore SM37U

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

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

In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere in considerazione la presenza nel settore di alcuni modelli organizzativi molto differenziati tra loro e di difficile comparazione. In particolare si segnalano:

- piccoli operatori che svolgono l'attività nel settore professionale (forniture per parrucchieri e per estetiste) con volumi d'affari molto ridotti che conducono l'azienda in proprio o con qualche familiare e che conseguono margini di ricavo elevati per i quali possono verificarsi valori superiori alla norma dell'indicatore del margine operativo lordo;
- imprese che operano con prodotti a marchio proprio che riforniscono comunità, ospedali, caserme e alberghi (cosiddetto settore HO.RE.CA.) con margini di ricarico inferiori alla categoria precedente oppure imprese situate in zone caratterizzate da forte concorrenza (ad esempio la Campania) che operano nel settore detersivi e che presentano margini di ricarico molto bassi. Per tali imprese è possibile che, in alcuni casi, il margine operativo lordo assuma valori inferiori alla norma.

L'impatto dei diversi modelli organizzativi d'impresa sui risultati dello studio di settore va attentamente valutato, in particolare, per le imprese con livelli di fatturato vicini alla soglia dei 10 miliardi, dove il conseguimento dell'utile non è più fondato sul margine di ricarico dei prodotti commercializzati ma, prevalentemente, sulle attività di marketing e su altri incentivi proposti dalle aziende produttrici (premi di fine anno e sconti o abbuoni legati ai volumi di vendita).

12.5.12 Studio di settore SM40A

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 52.48.C - Commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi. Lo studio SM40A è stato elaborato sulla base dei dati forniti attraverso la compilazione del questionario SM40 rivolto, oltre ai contribuenti che svolgono attività di Commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi con il codice 52.48.C - anche ai contribuenti che svolgono attività di commercio ambulante di fiori, piante e sementi utilizzando i codici 52.62.7 - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a., e 52.63.5 - Altro commercio ambulante a posteggio mobile.

Si ricorda che ai contribuenti che svolgono tale attività in forma ambulante, pur risultando applicabile lo studio di settore SM03C, è stato richiesto di compilare il predetto questionario al fine

di analizzare con maggior precisione le effettive condizioni di esercizio dell'attività e realizzare uno specifico studio di settore da applicare in sostituzione di quello attualmente utilizzato.

L'elaborazione dei dati forniti attraverso la compilazione del questionario SM40 ha permesso la realizzazione dello studio SM40A, approvato quest'anno, destinato ai contribuenti che utilizzano il codice 52.48.C Commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi. Un ulteriore studio (SM40B), in via di predisposizione, è destinato ai contribuenti che svolgono attività di commercio ambulante di fiori, piante e sementi, nei confronti dei quali, in attesa della approvazione del nuovo studio, risulta tuttora applicabile lo studio di settore SM03C.

In relazione all'applicazione dello studio SM40A è opportuno tenere in considerazione l'esistenza nel settore di differenti realtà locali, a livello regionale ed anche, comunale.

In particolare, si segnalano le seguenti circostanze che potrebbero causare minori ricavi rispetto a quelli stimati dagli studi di settore:

- la progressiva riduzione delle aliquote di ricarico, anche rispetto all'epoca di invio dei questionari;
- il conseguimento di margini di ricarico più bassi da parte degli operatori che acquistano esclusivamente da grossisti, anziché da produttori;
- la crescente presenza del fenomeno dell'abusivismo e delle manifestazioni a carattere assistenziale, organizzate da enti ed associazioni con finalità non lucrative, che ha contribuito al graduale mutamento dello scenario commerciale nel quale operano le piccole e medie imprese, costrette ad applicare ricarichi sempre più bassi;
- il crescente aggravamento delle condizioni delle piccole imprese, impossibilitate a sostenere la competizione della distribuzione organizzata sotto il profilo dei prezzi o delle condizioni di acquisto;
- la presenza di mercati rionali o di centri commerciali ubicati in prossimità dell'impresa. Si precisa che la "prossimità" va intesa sotto il profilo della possibile influenza che tali strutture possono avere sulla potenzialità economica di chi effettua attività di commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi.

12.6 Considerazioni relative alle attività professionali

Nel 2002 sono stati approvati quattro nuovi studi di settore relativi ad attività professionali (SK06U, SK10U, SK19U, SK22U), applicabili a decorrere dal periodo di imposta 2001, per i quali

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

Ai nuovi studi si applicano, altresì:

- gli stessi correttivi adottati per i precedenti studi relativi ad attività professionali, descritti nel "paragrafo 9.4" della circolare 54/E;
- l'indicatore "resa oraria per addetto", calcolato con le modalità descritte nel paragrafo 4.3 della citata circolare 54/E.

12.6.1 Studio di settore SK06U

L'attività interessata è quella relativa al seguente codice attività:

74.12.C – Servizi in materia di contabilità, consulenza societaria, incarichi giudiziari, consulenza fiscale forniti da altri soggetti

In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere in considerazione le seguenti circostanze che potrebbero causare minori compensi rispetto a quelli stimati dagli studi di settore:

- la territorialità generale adottata non sempre rappresenta correttamente le diverse realtà locali nelle quali opera la categoria. Un'analisi più approfondita della territorialità potrà essere effettuata anche con l'ausilio delle segnalazioni degli Osservatori Provinciali;
- gli studi professionali che svolgono direttamente tutti i servizi connessi con la loro attività, compresi quelli contabili, sono contraddistinti da una diversa e più bassa redditività rispetto agli studi che, invece, si avvalgono di centri servizi esterni per alcuni adempimenti;
- lo studio di settore non tiene conto, nei criteri di stima dei compensi, della componente relativa all'anzianità professionale o di inizio dell'attività. Tale componente potrà essere attentamente valutata, in particolare, nel caso in cui il professionista abbia iniziato l'attività da pochi anni.

12.6.2 Studio di settore SK10U

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

85.12.1 - Studi medici generici convenzionati col S.S.N.

85.12.2 - Altri studi medici generici

85.12.A - Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi

85.12.B - Altri studi medici e poliambulatori specialistici

85.12.4 - Studi di radiologia e radioterapia

Per quanto riguarda lo studio SK10U, occorre rilevare la particolare modalità di determinazione dei compensi presunti. Infatti la professione medica è caratterizzata dal fatto che può essere svolta in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale (ad esempio i medici di base). L'ammontare dei compensi percepiti in convenzione con il S.S.N. per le prestazioni rese in favore degli assistiti, su cui l'Amministrazione fiscale non ha ritenuto opportuno applicare uno strumento presuntivo ai fini dell'accertamento, viene escluso dalla stima effettuata dal software Ge.Ri.Co..

Nella definizione della funzione di compenso relativa a ciascun gruppo omogeneo, la stima è stata effettuata, infatti, prendendo in considerazione soltanto i compensi derivanti da attività diverse da quelle svolte in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale. Tutte le variabili della funzione di regressione vengono ponderate con la percentuale dei compensi derivanti da attività non in convenzione con il SSN. Ai fini del risultato di congruità, l'applicazione Ge.Ri.Co. fornisce indicazioni sul compenso di riferimento puntuale e minimo anche in relazione alle attività svolte dal professionista in convenzione con il SSN, poiché aggiunge automaticamente alla stima ottenuta come sopra precisato, i compensi che il contribuente dichiara di aver conseguito in convenzione con il SSN. Questi ultimi sono determinati moltiplicando l'ammontare complessivo dei compensi dichiarati, per la percentuale di quelli conseguiti con le attività svolte in convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, indicata nel rigo D55.

In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere presente che esso non sembra in grado di cogliere perfettamente la realtà degli studi associati dei medici di famiglia che esercitano l'attività nella Regione Lombardia e che percepiscono i loro compensi direttamente dalla Azienda Sanitaria Locale, in base ad un accordo con la Regione che prevede la facoltà di erogare una parte degli emolumenti del medico di base direttamente all'Associazione nella quale il medesimo opera. Tale circostanza crea una situazione di disomogeneità sul piano della correlazione tra i costi sostenuti e i compensi percepiti dall'Associazione, in quanto questi ultimi rappresentano,

solitamente, quella percentuale degli emolumenti destinata alla sola copertura dei costi dell'Associazione che il medico di famiglia decide di "stornare" a favore dell'Associazione stessa attraverso il meccanismo descritto in precedenza.

Tale anomalia si riflette, di conseguenza, anche nei risultati dell'applicazione dello studio di settore al singolo professionista facente parte dell'Associazione che ha posto in essere i predetti accordi con la Regione.

Occorre, inoltre, rilevare che l'attuale sistema di codifica delle attività consente di esercitare l'odontoiatria attraverso l'utilizzo sia del codice 85.12.B (per i quali è stato definito uno specifico cluster all'interno dello studio in esame), sia del codice 85.13.0 (per il quale è già stato approvato lo studio di settore SK21U). Al fine di applicare il corretto studio di settore, detti professionisti devono utilizzare il codice relativo all'attività che viene svolta in maniera prevalente, vale a dire l'attività dalla quale - nel periodo di riferimento - è derivato il maggiore ammontare dei compensi percepiti.

In particolare, il professionista che percepisce compensi per l'attività di odontoiatria in misura superiore al 50% dei compensi complessivi, deve utilizzare il codice 85.13.0, per il quale è applicabile lo studio di settore SK21U. Per percentuali inferiori a detto limite, il professionista deve, invece, utilizzare il codice 85.12.B, per il quale è applicabile lo studio di settore SK10U.

12.6.3 Studio di settore SK19U

Le attività interessate sono quelle relative ai seguenti codici attività:

85.14.A – Attività svolte da ostetriche;

85.14.B – Attività svolte da infermieri;

85.14.C – Attività svolte da fisioterapisti;

85.14.D – Altre attività professionali paramediche indipendenti.

Lo studio SK19U è stato elaborato tenendo conto della possibilità che la professione possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tali attività in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello SK19U mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

In relazione all'applicazione di tale studio è stato segnalato che, nell'ipotesi di infermieri libero-professionisti che svolgono l'attività nei confronti di enti pubblici (ad es. gli istituti penitenziari), sulla base di convenzioni che prevedono tariffe orarie inferiori ai minimi tariffari, lo studio di settore potrebbe stimare compensi o ricavi superiori a quelli realmente percepiti.

Inoltre, si segnala che, in alcuni casi, lo svolgimento dell'attività di infermiere avviene mediante la costituzione di studi associati di medio-grandi dimensioni (da 20 a 300 associati) o società cooperative. Per tali soggetti, considerato il basso numero di casi osservati, non è stato possibile valutare pienamente la capacità dello studio a rappresentarli correttamente.

Per quanto riguarda i podologi, si fa presente che per l'espletamento dell'attività è spesso necessario sostenere elevati costi per l'acquisto di beni strumentali primari ed essenziali che potrebbero comportare una stima dei compensi o ricavi superiore a quella reale.

12.6.4 Studio di settore SK22U

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 85.20.0 - Studi veterinari. Per lo studio di settore SK22U, è stata rilevata in alcuni casi, una stima di compensi superiore a quelli effettivamente percepiti per quei professionisti che, oltre a svolgere l'attività all'interno di una associazione, conseguono compensi marginali, dall'esercizio dell'attività in forma individuale. In particolare, per questi soggetti l'imputazione del costo relativo ad alcuni beni strumentali, ad esempio l'autovettura, tra i cespiti ammortizzabili del singolo professionista in luogo di quelli dell'Associazione professionale, può assumere particolare rilevanza nel determinare la predetta anomalia.

13. Considerazioni relative a studi di settore già in vigore nel 2000

13.1 Studio di settore SD20U

Nel codice di attività 28.61.0, "Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria", sono classificate, tra le altre, anche numerose imprese artigiane specializzate nella produzione di forbici e coltelli che esercitano l'attività, in maggior parte, nel comune di Premana in provincia di Lecco.

Da alcune analisi effettuate nel corso dell'anno è emerso che alcune di esse possono risultare

non congrue o non coerenti in quanto si trovano ad affrontare un ciclo economico sfavorevole caratterizzato, tra gli altri fattori, dalla forte presenza dei paesi orientali sul mercato della produzione di forbici, che hanno la possibilità di impiegare mano d'opera a basso costo ed esercitare una forte concorrenza nel settore. Inoltre si segnala che quest'anno, nel quadro Z "Dati complementari" del modello SD20U per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore da presentare nel 2002, è stato inserito un apposito rigo "Lavorazione forbici", per consentire una migliore individuazione della tipologia delle imprese che effettuano tale tipo di produzione.

In attesa dell'esito di tali elaborazioni, in sede di eventuale contraddittorio con gli uffici, si terrà conto, delle eventuali questioni che i contribuenti potranno sollevare, ed in particolare della circostanza che:

- il costo del venduto potrebbe risultare ora più elevato di quello indicato nei questionari relativi alla elaborazione dello studio di settore, in quanto il Consorzio Premax, che tutela gli interessi delle imprese associate attraverso la raccolta degli ordini e le commesse di lavorazione, non acquista più le materie prime – come in passato – per darle in lavorazione alle imprese associate, ma sono le imprese stesse che devono acquistare la materia prima sopportando conseguentemente costi più elevati che possono determinare la non congruità e la non coerenza dei ricavi dichiarati.
- le imprese in questione, necessitano di attrezzature di costo elevato che vengono a volte impiegate in modo limitato a causa della scarsa organizzazione produttiva del settore delle forbici, nel quale spesso non si realizza il pieno impiego dei beni strumentali.

13.2 Studio di settore SG69E

In relazione alla modalità di compilazione del rigo D27 del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore SG69E, relativo al periodo d'imposta 2001, si fa presente che lo stesso va compilato indicando la percentuale dei ricavi derivanti dalla vendita di immobili realizzati in tutto o in parte negli anni precedenti, rispetto al totale di ricavi di competenza dell'esercizio.

Ad esempio, se nel periodo d'imposta 2001 sono stati conseguiti ricavi per 619.748,28 euro pari a lire 1.200.000.000, dalla vendita di tre immobili del valore di 206.582,76 euro pari a lire

400.000.000, ciascuno, andrà indicata la percentuale del 100% se i tre immobili risultavano ultimati alla data del 31 dicembre 2000.

Se a tale data, invece, due immobili risultavano ultimati ed uno era stato realizzato in misura pari al 25%, nel rigo in esame andrà indicata la percentuale del 75% (ottenuta moltiplicando 464.811,21 euro, pari a lire 900.000.000, per cento diviso 619.748,28 euro, pari a lire 1.200.000.000), in 464.811,21 euro, pari a lire 900.000.000, è pari al valore di due immobili ultimati più il 25% di quello in corso di realizzazione.

Nelle istruzioni per la compilazione del modello, relativamente al rigo D27, per un errore materiale si fa riferimento, invece, al valore delle rimanenze.

13.3 Emergenza derivante dalla encefalopatia spongiforme bovina (BSE)

Il decreto-legge 14 febbraio 2001, n. 8, emanato per assicurare la realizzazione di interventi urgenti finalizzati a fronteggiare l'emergenza derivante dall'encefalopatia spongiforme bovina (BSE), aveva previsto, tra l'altro, agevolazioni per gli esercenti attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di carni colpiti dagli eventi provocati da tale emergenza. In particolare, l'art. 2, comma 3, del citato decreto-legge, aveva previsto che, sulla base degli elementi rilevati dalla dichiarazione modello Unico 2001, sarebbero stati adeguati gli studi di settore applicabili a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2000. Per consentire l'adeguamento previsto, erano state richieste informazioni supplementari nei quadri Z dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore di seguito indicati:

- SM02U, relativo ad uno studio di settore in vigore dal 1998, per i codici attività:
52.22.1 - Commercio al dettaglio di carni bovine, suine, equine, ovine e caprine e
52.22.2. - Commercio al dettaglio di carni: pollame, conigli, selvaggina, cacciagione;
- SM21D, relativo ad uno studio di settore in vigore dal 2000, per i codici attività:
51.32.1 - Commercio all'ingrosso di carni fresche e 51.32.2 - Commercio all'ingrosso di prodotti di carni congelate e surgelate.

Le informazioni acquisite nell'ambito dell'Unico 2001 con il modello SM02U, righe da Z15 a Z65, e con il modello SM21D, righe da Z15 a Z53, hanno consentito di verificare l'influenza esercitata dagli effetti dell'emergenza da encefalopatia spongiforme bovina (BSE) sulle attività sopra elencate.

Le conclusioni alle quali si perviene attraverso la valutazione dei dati comunicati con le dichiarazioni sono tali da non giustificare la elaborazione di un nuovo studio di settore, applicabile a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2000, considerato che sono state riscontrate modificazioni rilevanti nella sola composizione percentuale dei ricavi in relazione alle tipologie di prodotti venduti.

Per fronteggiare la riduzione di ricavi determinata dalla sensibile contrazione delle vendite di carni bovine, gli esercenti del settore hanno, infatti, diversificato la merceologia tradizionalmente offerta proponendo, in alternativa, prodotti quali: salumi, latte e prodotti lattiero-caseari, alimenti in scatola, prodotti surgelati, gastronomia cotta o pronta a cuocere, pane, pasta fresca, frutta e verdure fresche, pesci, crostacei e molluschi freschi.

Tale espediente ha consentito di contenere, almeno in parte, la flessione dei ricavi ed ha fatto nascere l'esigenza di prevedere, a breve termine, la evoluzione dello studio per il settore in questione. Evoluzione che non dovrà essere finalizzata esclusivamente a modificare l'ammontare dei ricavi stimati, ma dovrà, in primo luogo, prendere atto della trasformazione delle attività indotta, innanzitutto, dall'emergenza BSE (i cui effetti continueranno a farsi sentire per diversi mesi), e accentuata dalle modificazioni introdotte nelle attività commerciali dalla legge 7 agosto 1997, n. 266 (legge Bersani). Tanto premesso, d'intesa con le associazioni di categoria, si ritiene che, con riferimento ai periodi di imposta 2000 e 2001, alle attività del commercio al dettaglio e all'ingrosso di carni restano applicabili gli studi di settore SM02U (in vigore dal 1998) e SM21D (in vigore dal 2000) con le cautele indicate nel paragrafo 11.1 della circolare 54/E del 2001.

Come già precisato nella circolare 54/E del 13 giugno 2001, i contribuenti che, per l'anno di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2000, hanno conseguito ricavi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione Ge.Ri.Co. 2001, potranno far valere, quali elementi di prova contraria, anche eventuali circostanze fondate sull'analisi dei dati comunicati nell'ambito del quadro Z del modello Unico 2001. Allo stesso modo, con riferimento al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2001, i contribuenti che hanno conseguito ricavi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione Ge.Ri.Co. 2002, potranno addurre, quali elementi di prova contraria, anche le eventuali circostanze fondate sull'analisi dei dati che si riferiscono al primo quadrimestre del 2001, comunicati sempre nell'ambito del modello Unico 2001.

Si richiama nuovamente l'attenzione sulla circostanza (già segnalata nella circolare 54/E del 13 giugno 2001) relativa alle conseguenze negative che l'emergenza BSE può aver avuto anche su attività diverse da quelle prese in considerazione dagli studi SM02U e SM21D. Si tratta, ad esempio:

- intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati (codice attività: 51.11.0 - studio di settore SG61F);
- trasporto di merci su strada (codice attività: 60.25.0 - studio di settore SG68U);
- commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande (codice attività: 52.62.1 - studio di settore SM03A).

Nell'applicazione degli studi relativi a tali attività gli Uffici dovranno tener conto delle circostanze rappresentate dai contribuenti che avessero subito effetti pregiudizievoli dalla emergenza BSE. Tale cautela è necessaria poiché nell'ambito delle suddette attività, sono classificati, ad esempio: gli intermediari del commercio di capi bovini vivi, gli imprenditori che effettuano trasporto di carni bovine o di capi bovini vivi, gli esercenti commercio al dettaglio a posteggio fisso di carni bovine localizzati nei mercati rionali. I contribuenti interessati dovranno circostanziare i motivi per i quali la predetta emergenza ha prodotto effetti negativi nei loro confronti. Ad esempio, un trasportatore potrà far valere tale circostanza solo se è in grado di dimostrare che usualmente trasportava carne bovina.

13.4 Studio di settore SM02U: commercio al dettaglio di carni affiancato ad attività agricole

I contribuenti che esercitano attività agricole, in particolare, quelle relative all'allevamento di bestiame, e che affiancano a tale attività il commercio al dettaglio della carne derivante dalla macellazione dei capi allevati, presentano peculiarità che vanno tenute in adeguata considerazione nella fase di applicazione dello studio SM02U, elaborato con riferimento al commercio al dettaglio di carni esercitato nelle tradizionali macellerie.

In particolare, è necessario tenere presente che molte delle aziende agricole in questione, svolgono l'attività commerciale con cadenza stagionale e/o seguendo orari ridotti. Inoltre, poiché il prodotto venduto deriva in massima parte dai capi allevati direttamente, tali imprese possono essere caratterizzate da:

- valori del costo del venduto mediamente più bassi rispetto alle tradizionali macellerie;
- prezzi di vendita più bassi e, a volte, minore ricarico.

Tale situazione, se effettivamente documentata, può giustificare la non congruità e/o la non coerenza dei contribuenti in questione.

13.5 Studio di settore SK01U

Nella circolare n. 54/E del 13 giugno 2001 è stato già precisato che il risultato dell'applicazione dello studio di settore SK01U relativo al codice di attività 74.11.2 – Attività degli studi notarili, approvato nel 2001, è legato essenzialmente al numero e alla tipologia delle scritture annotate a repertorio, mentre gli aspetti organizzativi assumono un ruolo marginale.

Sul piano operativo, la stima dei compensi attribuiti a due diversi notai, con lo stesso modello organizzativo, sarà diversa solo se registrano a repertorio quantità e qualità diverse di atti e non, come accade generalmente per gli altri studi di settore, in relazione alla diversa organizzazione dei fattori produttivi utilizzati.

Ai fini della stima dei compensi, calcolata sulla base degli specifici criteri precedentemente richiamati, assume particolare importanza la corretta compilazione dei rigi da D02 a D08, da D10 a D16, da D18 a D23, da D25 a D28, da D30 a D35, da D37 a D43 e del rigo D44, prima colonna. In tali rigi, infatti, deve essere indicato il numero delle prestazioni annotate a repertorio, anche in anni precedenti, per le quali sono stati effettivamente percepiti compensi nel 2001, che saranno utilizzati dall'applicazione Ge.Ri.Co. per il calcolo dei compensi stimati.

Al riguardo va precisato che, per la corretta applicazione dello studio di settore nei confronti di un'Associazione di professionisti, nei predetti rigi devono essere indicati, gli atti che ciascun notaio appartenente dell'Associazione ha stipulato in forza del rapporto associativo. A tal fine è necessario individuare ed estrapolare tali atti tra quelli che ciascun notaio ha annotato a proprio repertorio. Ovviamente tali atti non dovranno essere indicati nel modello di comunicazione dei dati relativo allo studio di settore applicabile al singolo professionista. Tale modalità operativa consente di applicare lo studio sulla base del numero delle prestazioni che risultano fatturate dall'Associazione.

Il medesimo criterio deve essere utilizzato anche per la corretta indicazione delle percentuali di compensi annotati a repertorio per tipologia di atti (rigi D01, D09, D17, D24, D29, D36, D44 e D45). In questo caso, dette percentuali devono essere calcolate in relazione alla somma dei compensi repertoriali riferibili all'Associazione.

Ovviamente le eventuali ulteriori prestazioni annotate a repertorio che il singolo professionista ha reso individualmente ed al di fuori dell'ambito associativo, non dovranno essere indicate nel modello di comunicazione dei dati relativo allo studio di settore applicabile all'Associazione professionale ma in quello relativo allo studio di settore applicabile al singolo

professionista.

13.6 Studio di settore SK21U

Per lo studio SK21U, approvato nel 2001, valgono le precisazioni fornite nei paragrafi 9.1 9.2 di questa circolare relativamente alla possibilità di esercitare l'attività di odontoiatria attraverso l'utilizzo sia del codice 85.12.B (per i quali è stato definito uno specifico cluster all'interno dello studio SK10U), sia del codice 85.13.0 (per il quale è applicabile lo studio di settore SK21U).

Si segnala inoltre che, per individuare con maggiore precisione le diverse tipologie di spese per l'acquisto di materiali, da indicare nei righe da D15 a D18 del quadro relativo agli "Elementi specifici dell'attività" del modello SK21U, si può far riferimento ad un apposito documento redatto dall'ANDI (Associazione nazionale dentisti italiani). Tale documento è reperibile nel sito dell'Agenzia delle Entrate, alla pagina:

http://www.agenziaentrate.it/settore/modulistica/mod2002/professionisti/allegato_sk21u.pdf.

14. Gli studi di settore nel sito dell'Agenzia delle entrate

L'Ufficio Studi di settore della Direzione Centrale Accertamento, per consentire la diffusione capillare delle informazioni e dei riferimenti normativi maggiormente rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi cura direttamente l'aggiornamento di un'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate. È possibile accedere a tali informazioni all'indirizzo www.agenziaentrate.it, attraverso il link "Studi di settore" ovvero, direttamente, all'indirizzo <http://www.agenziaentrate.it/settore/index.htm>.

Di seguito, sono elencate, per ciascun link, le informazioni attualmente reperibili:

- **"Informazioni generali"** apre una "mappa" del sito;
- **"Guida 2002"** fornisce le indicazioni essenziali per comprendere cosa sono gli studi di settore, come si applicano e come possono essere utilizzati dall'Amministrazione finanziaria, inoltre, richiama le regole per l'applicazione dei parametri;
- **"Norme, circolari, risoluzioni e comunicati"** costituisce una raccolta di norme e di circolari emanate sull'argomento studi di settore;

- “**Elenco dei 168 studi approvati e relative note tecniche metodologiche**” in strada verso una procedura che rende disponibili, distintamente per ciascuno studio di settore, l’elenco delle attività interessate, la nota tecnica e metodologica nonché il relativo modello per la comunicazione dei dati da allegare a Unico 2002;
- “**Studi in corso di lavorazione: descrizione dei gruppi omogenei**” fornisce informazioni sulle attività per le quali i contribuenti hanno fornito o stanno per fornire, con gli appositi questionari, i dati necessari alla elaborazione degli studi. In particolare, pubblica le descrizioni dei gruppi omogenei individuati;
- “**Ge.Ri.Co. – Applicazione studi di settore**” consente di prelevare il software di calcolo per l’applicazione degli studi di settore;
- “**Modulistica**” consente il prelevamento o la semplice consultazione dei modelli relativi ai 168 studi di settore in vigore nel periodo di imposta 2001 (che costituiscono parte integrante di Unico 2002), nonché di quelli per l’annotazione separata. Inoltre, sono disponibili anche i modelli relativi ai periodi di imposta antecedenti al 2001;
- “**Criteri di applicazione degli studi a imprese multipunto e multiattività**” pubblica il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002 che approva i criteri per l’applicazione degli studi di settore ai contribuenti che esercitano due o più attività d’impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita;
- “**Analisi della territorialità**” consente di accedere alle informazioni sulle aree territoriali aventi caratteristiche comuni tra loro. Consente, inoltre, di prelevare la nota tecnica e metodologica, che contiene la spiegazione completa delle elaborazioni statistiche e dell’intero percorso che ha portato ai risultati evidenziati nello studio della territorialità;
- “**Codici delle attività economiche**” crea un collegamento con la pagina dell’Istat <http://www.istat.it/cgi-bin/ateco.pl> nella quale è possibile utilizzare un motore di ricerca sulla Classificazione delle attività economiche Ateco 1991;
- “**Osservatori provinciali**” consente il reperimento informazioni sulla composizione degli stessi Osservatori nonché il decreto istitutivo e la circolare n. 96/E del 2001 che fornisce chiarimenti in ordine ai compiti attribuiti a tali organismi;
- “**Commissione esperti**” pubblica l’elenco dei membri della commissione costituita con decreto del Ministro delle finanze del 10 novembre 1998 ed integrata con successivi decreti del 5 febbraio 1999 e del 24 ottobre 2000;
- “**Contribuenti marginali**” pubblica i provvedimenti emanati per dare attuazione all’articolo 14, comma 2, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Alle medesime informazioni si può accedere anche attraverso la Intranet dell'Agenzia.

Il Direttore dell'Agenzia

Avv. Raffaele Ferrara

Allegato 1

MODIFICHE APPORTATE AI VECCHI MODELLI

PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI RILEVANTI AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEGLI GLI
STUDI DI SETTORE

Anno 2002

Modifiche di carattere generale

- **Quadro Contabile** (Reddito d'Impresa):
Variazione dicitura rigo F14 (campo interno) in “Adeguamento da studi di settore”
Inserimento campo interno F15 (Annotazione distinta degli aggi)
- **Quadro Contabile** (Lavoro Autonomo):
Inserimento campo interno G07

Modifiche singoli studi per Macroarea

1. Manifatture

- SD20U: Inserimento rigo Z15

2. Commercio

- SM02U: Eliminazione righe da Z15 a Z65
- SM03B: Inserimento rigo D08
- SM05A: Inserimento righe Z25
- SM05B: Inserimento righe Z20
- SM08A: Inserimento righe B05, B14, B17
- SM09A: Inserimento righe Z15, Z16, Z17
- SM09B: Inserimento righe B081, B11, Z15, Z16, Z17
- SM21B: Inserimento rigo D37
- SM21D: Eliminazione righe da Z15 a Z53

3. Servizi

- SG35U: Inserimento righe B03, B09, B12 e eliminazione rigo B10
- SG36U: Inserimento righe B08, B09
- SG39U: Inserimento rigo B06
- SG50U: Inserimento rigo B03
- SG56U: Inserimento righe da Z35 a Z47 colonna 2 e 4 per gestione dei centesimi (valuta in euro)
- SG61A: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG61B: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG61C: Inserimento rigo C01 e Comune nel frontespizio
- SG61D: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG61E: Inserimento rigo C01 e Comune nel frontespizio
- SG61F: Inserimento rigo C01 e Comune nel frontespizio
- SG61G: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG61H: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG62U: Inserimento righe B07, B10, B11
- SG69A: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG69B: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG69C: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG69D: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG69E: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG70U: Inserimento Comune nel frontespizio
- SG71U: Inserimento rigo B01 e Comune nel frontespizio

4. Professionisti

- SK01U: Inserimento rigo B03
- SK02U: Inserimento rigo B08
- SK16U: Inserimento righe B03, B08
- SK17U: Inserimento rigo B03
- SK18U: Inserimento righe B03, B08
- SK20U: Inserimento righe B03, B08

Allegato 2

ELENCO DELLE ATTIVITÀ
INTERESSATE DAI
NUOVI STUDI DI SETTORE

MANIFATTURE

SD28U

- 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 altro vetro (vetro tecnico e industriale per altri lavori).

SD34U

- 33.10.3 Fabbricazione di protesi dentarie

SD35U

- 22.11.0 Edizione di libri, opuscoli, libri di musica e altre pubblicazioni;
- 22.13.0 Edizione di riviste e periodici;
- 22.15.0 Altre edizioni;
- 22.22.0 Altre stampe di arti grafiche;
- 22.23.0 Rilegatura e finitura di libri;
- 22.24.0 Composizione e fotoincisione;
- 22.25.0 Altri servizi connessi alla stampa.

SD36U

- 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 e piegatura a freddo;
- 27.34.0 Trafilatura;
- 27.35.0 Altre attività di prima trasformazione del ferro e dell'acciaio n.c.a. produzione di ferroleghie non CECA;
- 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

- 35.12.0 Costruzione e riparazione di imbarcazioni da diporto e sportive

SD38U

- 36.12.1 Fabbricazione di mobili metallici

SD47U

- 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 cartone n.c.a.

SERVIZI

SG66U

- 72.10.0 Consulenza per installazione di elaboratori elettronici;
- 72.20.0 Fornitura di software e consulenza in materia di informatica;
- 72.30.0 Elaborazione elettronica dei dati;
- 72.40.0 Attività delle banche di dati;
- 72.50.0 Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e di elaboratori elettronici;
- 72.60.1 Servizi di telematica, robotica, e idomatica;
- 72.60.2 Altri servizi connessi all'informatica.

SG68U (in vigore dal 1998 e con evoluzione dal 2001)

- 60.25.0 Trasporto di merci su strada.

SG73A

- 63.11.3 Movimento merci relativo a trasporti terrestri;
- 63.12.1 Magazzini di custodia e deposito.

SG73B

- 63.40.1 Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali;
- 63.40.2 Intermediari dei trasporti;
- 64.12.0 Attività di corriere diverse da quelle postali nazionali ,codice di attività.

SG75U

- 45.31.0 Installazione di impianti elettrici;
- 45.32.0 Lavori di isolamento;
- 45.33.0 Installazione di impianti idraulico-sanitari;
- 45.34.0 Altri lavori di installazione;
- 45.42.0 Posa in opera di infissi in legno o in metallo.

SG88U

- 74.83.4 Richiesta certificati e disbrigo pratiche;
- 80.41.0 Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche.

SG89U

- 74.83.2 Dattilografia e fotocopiatura

COMMERCIO

SM11A

- 52.46.1 Commercio al dettaglio di ferramenta (comprese casseforti), articoli per il “fai da te” e vetro piano;
- 52.46.2 Commercio al dettaglio di pitture e vernici;
- 52.46.3 Commercio al dettaglio di articoli igienico-sanitari;
- 52.46.4 Commercio al dettaglio di materiali da costruzione;
- 52.46.5 Commercio al dettaglio di materiali termoidraulici;
- 52.48.F Commercio al dettaglio di carte da parati.

SM11B

- 51.44.3 Commercio all'ingrosso di carte da parati, stucchi e cornici;
- 51.53.1 Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale;
- 51.53.2 Commercio all'ingrosso di materiali da costruzione;
- 51.53.3 Commercio all'ingrosso di vetro piano;
- 51.53.4 Commercio all'ingrosso di vernici e colori;
- 51.53.5 Commercio all'ingrosso despecializzato di legname e di materiali da costruzione, vetropiano, 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;
- 51.54.4 Commercio all'ingrosso despecializzato di articoli in ferro, di apparecchi e accessori per impianti idraulici e di riscaldamento, di coltelleria e posateria.

SM14U

- 52.24.1 Commercio al dettaglio di pane;
- 52.24.2 Commercio al dettaglio di pasticceria e dolci; di confetteria.

SM15A

- 52.48.3 Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria;
- 52.73.0 Riparazione di orologi e di gioielli.

SM15B

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

SM18B

- 51.23.1 Commercio all'ingrosso di pollame, conigli, cacciagione, selvaggina e altri volatili vivi;
- 51.23.2 Commercio all'ingrosso di altri animali vivi.

SM22A

- 51.43.1 Commercio all'ingrosso di elettrodomestici;
- 51.43.2 Commercio all'ingrosso di apparecchi radiotelevisivi;
- 51.43.3 Commercio all'ingrosso di supporti audio-video-informatici (dischi, nastri e altri supporti);
- 51.43.4 Commercio all'ingrosso di materiali radioelettrici, telefonici e televisivi;
- 51.43.5 Commercio all'ingrosso di articoli per illuminazione e materiale elettrico vario;
- 51.43.A Commercio all'ingrosso despecializzato di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, materiali radioelettrici, telefonici e televisivi, articoli per illuminazione e materiale elettrico vario.

SM22B

- 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 despecializzato di articoli di porcellana e di vetro, di carte da parati;
- 51.54.3 Commercio all'ingrosso di coltelleria e posateria.

SM22C

- 51.47.1 Commercio all'ingrosso di mobili di qualsiasi materiale

SM23U

- 51.46.1 Commercio all'ingrosso di medicinali;
- 51.46.2 Commercio all'ingrosso di articoli medicali ed ortopedici.

SM24U

- 51.47.2 Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria

SM27B

- 52.23.0 Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi

SM27C

- 52.25.0 Commercio al dettaglio di bevande (vini, oli, birra ed altre bevande);
- 52.27.1 Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari;
- 52.27.2 Drogherie, salumerie, pizzicherie e simili;
- 52.27.3 Commercio al dettaglio di caffè torrefatto.

SM28U

- 52.41.1 Commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento;
- 52.41.2 Commercio al dettaglio di tessuti per l'arredamento e di tappeti;
- 52.41.3 Commercio al dettaglio di biancheria da tavola e da casa.

SM29U

- 52.44.1 Commercio al dettaglio di mobili;
- 52.44.4 Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica.

SM30U

52.11.5 Commercio al dettaglio di prodotti surgelati

SM31U

51.47.5 Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria

SM32U

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

SM35U

52.33.1 Erboristerie

SM36U

51.47.3 Commercio all'ingrosso di libri

SM37U

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.

SM40A

52.48.C Commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi

PROFESSIONISTI**SK06U**

74.12.C Servizi in materia di contabilità e consulenza fiscale forniti da altri soggetti

SK10U

85.12.1 Studi medici generici convenzionati col s.s.n;
85.12.2 Altri studi medici generici;
85.12.4 Studi di radiologia e radioterapia;
85.12.A Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi;
85.12.B Studi medici e poliambulatori specialistici.

SK19U

85.14.A Attività sanitarie svolte da ostetriche;

- 85.14.B Attività sanitarie svolte da infermieri;
- 85.14.C Attività sanitarie svolte da fisioterapisti;
- 85.14.D Altre attività professionali paramediche indipendenti.

SK22U

85.20.0 Servizi veterinari