

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTO

Circolare del 12/06/2007 n. 38

## Oggetto:

Studi di settore. Periodo d'imposta 2006

## Testo:

1. Premessa.
  2. Le principali novità per gli studi evoluti in vigore dal periodo d'imposta 2006
    - 2.1 Nuove variabili e aggiornamento dei correttivi
      - 2.1.1 Variabile "Altri costi per servizi"
      - 2.1.2 Aggiornamento del c.d. correttivo congiunturale per i settori in difficoltà e dei correttivi c.d. "non automatici"
    - 2.2 Utilizzo degli studi evoluti per i periodi d'imposta precedenti
    - 2.3 Studi di settore sottoposti ad applicazione sperimentale e monitorata
    - 2.4 Modalità applicative per gli studi di settore approvati in via definitiva.
  3. Ulteriori precisazioni in merito alla applicazione dei nuovi indicatori di normalità economica in sede di accertamento.
    - 3.1 Esercizio dell'attività in condizione di marginalità economica e applicazione degli studi
  4. I modelli per l'annotazione separata
    - 4.1 Le novità del modello M Annotazione separata.
    - 4.2 Le novità del modello N Annotazione separata. Ulteriori elementi contabili.
  5. Ulteriori precisazioni sulle modalità di compilazione dei modelli dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.
- ALLEGATO 1
- ELENCO STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2006.
- ALLEGATO N. 2
- PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 14 FEBBRAIO 2007
- ALLEGATO 3
- STUDI DI SETTORE IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2006
1. COMPARTO DELLE MANIFATTURE
    - 1.1 Valutazioni di carattere generale
    - 1.2 Studi monitorati e studi approvati in via definitiva.
    - 1.3 Aggiornamento dei correttivi specifici (c.d. non automatici) previsti per gli studi TD18U, TD20U, TD32U e TD35U.
    - 1.4 Utilizzo delle giornate di sospensione dell'attività lavorativa, CIG ed istituti simili per il personale dipendente.
    - 1.5 L'introduzione di un "fattore di modulazione" del valore dei beni strumentali per gli studi: TD11U, TD13U e TD17U.
    - 1.6 Informazioni inserite nel quadro Z - Dati Complementari. Studi di settore TD16U, TD28U e TD35U.
    - 1.7 Ulteriori informazioni richieste nei quadri C e D degli studi di settore già in vigore da precedenti periodi d'imposta: TD19U e TD47U.
    - 1.8 Studio di settore TD05U - Produzione e conservazione di carne
    - 1.9 Studio di settore TD11U - Fabbricazione di olio di oliva e di semi.
    - 1.10 Studio di settore TD13U - Finissaggio dei tessuti
    - 1.11 Studio di settore TD15U - Produzione di latte.
    - 1.12 Studio di settore TD17U - Fabbricazione di altri prodotti in gomma, lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche, ecc.
    - 1.13 Studio di settore TD23U - Laboratori di cornici
    - 1.14 Studio di settore TD30U - Riciclaggio e commercio all'ingrosso di

rifiuti e rottami.

1.15 Studio di settore TD31U - Fabbricazione di saponi, detersivi e detergenti e di agenti organici tensioattivi, specialita' chimiche per uso domestico e per manutenzione, profumi e cosmetici, oli essenziali.

## 2. COMPARTO DEL COMMERCIO

2.1 Valutazioni di carattere generale

2.2 Aggiornamento del fattore correttivo per lo studio TM04U - Farmacie.

2.3 Studio di settore TM13U - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici

2.4 Studio di settore TM23U - Commercio all'ingrosso di medicinali, di articoli medicali e ortopedici

2.5 Studio di settore TM24U - Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria

2.6 Studio di settore TM31U - Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria

2.7 Studio di settore TM33U - Commercio all'ingrosso di cuoio, pelli e pellicce

2.8 Studio di settore TM34U - Commercio all'ingrosso di calzature, pelletterie e articoli da viaggio

2.9 Studio di settore TM39U - Commercio al dettaglio di combustibili per uso domestico e per riscaldamento

2.10 Studio di settore TM40B - Commercio ambulante di fiori, piante e sementi

2.11 Studio di settore TM42U - Commercio al dettaglio di articoli medicali ed ortopedici

2.12 Studio di settore TM43U - Commercio al dettaglio di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura e il giardinaggio.

2.13 Studio di settore TM44U - Commercio al dettaglio di macchine e attrezzature per ufficio.

2.14 Studio di settore TM45U - Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato.

2.15 Studio di settore TM46U - Commercio all'ingrosso di articoli per fotografia, cinematografia, ottica e di strumenti scientifici

2.16 Studio di settore TM48U - Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici

2.17 Studio di settore SM87U - Commercio al dettaglio di prodotti n.c.a. e prodotti usati

2.18 Studio di settore SM88U - Commercio all'ingrosso di altri prodotti n.c.a.

## 3. COMPARTO DEI SERVIZI

3.1 Valutazioni di carattere generale

3.2 Studio di settore SG98U - Riparazione di altri beni di consumo.

3.3 Studio di settore SG99U - Altre attivita' di servizi alle imprese n.c.a.; Altri servizi alle famiglie.

3.4 Studio di settore TG38U - Riparazione di calzature e di altri articoli in cuoio

3.5 Studio di settore TG40U - Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili propri

3.6 Studio di settore TG42U - Agenzie di concessione di spazi pubblicitari

3.7 Studio di settore TG48U - Riparazione di apparecchi elettrici per la casa

3.8 Studio di settore TG52U - Confezionamento di generi alimentari e non

3.9 Studio di settore TG53U - Traduzioni e interpretariato

3.10 Studio di settore TG54U - Sale giochi e biliardi

3.11 Studio di settore TG69U - Costruzioni

3.12 Studio di settore TG73A - Movimento merci e magazzinaggio

3.13 Studio di settore TG73B - Spedizionieri, intermediari dei trasporti, corrieri

3.14 Studio di settore TG76U - Fornitura di pasti preparati, mense

3.15 Studio di settore TG77U - Trasporti marittimi, costieri e per vie d'acqua interne

3.16 Studio di settore TG78U - "Attivita' delle agenzie di viaggio e turismo e dei tour operator"

- 3.17 Studio di settore TG79U - Noleggio di autovetture, di mezzi di trasporto marittimi, di altri mezzi di trasporto
  - 3.18 Studio di settore TG81U - Noleggio di macchine e attrezzature per l'edilizia
  - 3.19 Studio di settore TG82U - Studi di promozione pubblicitaria, pubbliche relazioni
  - 3.20 Studio di settore TG83U - Gestione di impianti sportivi
  - 3.21 Studio di settore TG85U - Sale da ballo e simili
  - 3.22 Studio di settore TG87U - Consulenze finanziarie, amministrative, pianificazione aziendale, agenzie di informazioni commerciali
  - 3.23 Studio di settore TG88U - Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche, richiesta certificati e disbrigo pratiche
  - 3.24 Studio di settore TG89U - Videoscrittura, stenografia e fotocopiatura.
4. COMPARTO DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI
- 4.1 Valutazioni di carattere generale
  - 4.2 Applicazione definitiva degli studi di settore
  - 4.3 Applicazione monitorata degli studi di settore
  - 4.4 Proroga dell'applicazione monitorata degli studi di settore
  - 4.5 Inesistenza di cause di inapplicabilita'
  - 4.6 Principali novita' degli studi dei professionisti
  - 4.7 Le evoluzioni degli Studi di Settore relativi alle attivita' professionali
  - 4.8 I correttivi
  - 4.9 Studio di settore TK23U - Servizi di ingegneria integrata
  - 4.10 Studi di settore TK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari; TK25U - Consulenze fornite da agronomi
  - 4.11 Studio di settore UK03U - Attivita' tecniche svolte da geometri
  - 4.12 Studio di settore UK04U - Attivita' degli studi legali
  - 4.13 Studio di settore UK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, consulenza del lavoro
  - 4.14 Studio di settore UK18U - Studi di architettura
  - 4.15 Studio di settore UK21U - Servizi degli studi odontoiatrici
  - 4.16 Studio di settore SK30U - Attivita' tecniche e aerofotogrammetria.

## ALLEGATO 4

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

1. Elevata dotazione di beni mobili strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria
2. Applicazione degli studi di settore alle imprese con periodo d'imposta inferiore ai 12 mesi
3. Compensi per soci amministratori di societa' di capitali
4. Indicatore "Redditivita' dei beni strumentali" - studio SM80U (Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione)
5. Componenti negative di carattere fiscale
6. Valutazione delle rimanenze finali "a costo" - Studio TG69U
7. Imprese che realizzano immobilizzazioni per lavori interni
8. Valorizzazione, locazione e vendita di beni immobili - Studio TG40
9. Situazioni particolari riguardanti gli addetti

## ALLEGATO 5

Ulteriori precisazioni in merito alla compilazione e trasmissione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

1. Cessazione dell'attivita'
2. Applicazione dell'indicatore di coerenza economica resa oraria del professionista

1. Premessa.

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alle principali novita' relative agli studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2006. studi di settore in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2006

Con decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze del 20 marzo 2007 sono stati approvati 56 studi di settore (il cui elenco e' riportato nell'allegato 1), in vigore dal periodo d'imposta 2006:

- 44 studi derivano dalla prima revisione di 45 studi precedentemente in vigore;
- 7 studi derivano dalla seconda revisione di altrettanti studi precedentemente in vigore;
- 5 studi sono completamente nuovi, in quanto attinenti ad attivita' precedentemente non interessate dagli studi di settore.

In particolare, i complessivi 51 studi interessati dalla prima o dalla seconda revisione riguardano le evoluzioni di:

- 8 studi relativi ad attivita' economiche del comparto delle manifatture;
- 14 studi relativi ad attivita' economiche del comparto del commercio;
- 21 studi relativi ad attivita' economiche del comparto dei servizi;
- 8 studi relativi al comparto delle attivita' professionali.

I citati decreti sono stati pubblicati nel Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale n. 76 del 31 marzo 2007 (n..90).

La revisione dei predetti studi e' stata effettuata sulla base del programma approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 marzo 2006, pubblicato nella G.U. n. 73 del 28 marzo 2006.

In data 8 febbraio 2007 gli studi in oggetto hanno avuto parere favorevole da parte della Commissione degli esperti, costituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998.

I modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore sono stati approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 marzo 2007 pubblicato:

- nel S.S. alla Gazzetta Ufficiale n. 88 del 16 aprile 2007, relativamente ai 51 modelli riguardanti le attivita' economiche del settore delle manifatture;
- nel S.S. alla Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2007, relativamente ai 61 modelli riguardanti le attivita' economiche del settore dei servizi;
- nel S.S. alla Gazzetta Ufficiale n. 90 del 18 aprile 2007, relativamente ai 70 modelli riguardanti le attivita' economiche del settore del commercio;
- nel S.S. alla Gazzetta Ufficiale n. 91 del 19 aprile 2007, relativamente ai 24 modelli riguardanti le attivita' economiche del settore delle attivita' professionali.

Si ricorda che a seguito delle modifiche apportate dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore deve essere inviato, per il periodo d'imposta 2006, anche dai contribuenti non soggetti all'applicazione degli stessi, ma nei riguardi dei quali si verifica una delle seguenti ipotesi:

- a) ricavi o compensi compresi tra € 5.164.569 e € 7.500.000;
- b) cessazione di una attivita' (per cui e' stato approvato il relativo studio di settore);
- c) periodo di non normale svolgimento dell'attivita' soggetta a studi;
- d) liquidazione ordinaria.

Si fa presente, inoltre, che, per il periodo d'imposta 2007, gli studi da sottoporre a revisione, in ottemperanza dell'articolo 10-bis della legge n. 146 del 1998 (introdotto dall'articolo unico, comma 13, della legge finanziaria per il 2007), sono stati individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2007, pubblicato nella G.U. n. 45 del 23 febbraio 2007 (l'elenco degli studi, la cui evoluzione e' programmata per il periodo d'imposta 2007, e' riportato nell'Allegato 2). Al termine delle elaborazioni potranno essere previsti accorpamenti tra studi o tra codici di attivita' che si renderanno necessari durante la costruzione

degli stessi.

I limiti dei ricavi o compensi entro cui e' possibile avvalersi del regime fiscale delle attivita' marginali per i 56 studi di settore in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2006 sono stati stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 marzo 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 81 del 6 aprile 2007.

2. Le principali novita' per gli studi evoluti in vigore dal periodo d'imposta 2006

Le evoluzioni degli studi di settore si rendono necessarie al fine di cogliere meglio le caratteristiche dei modelli organizzativi e, quindi, per garantire una piu' aderente rappresentazione delle varie realta' aziendali, alla luce delle trasformazioni strutturali che hanno interessato i vari settori nel corso del tempo e degli andamenti economici dei relativi mercati di riferimento.

Per alcuni studi di settore e' stata approvata nel 2007 la seconda versione evoluta. In tal caso, il nuovo studio evoluta e' contraddistinto da una sigla identificativa che presenta come lettera iniziale la U, seguita dalle lettere che tradizionalmente caratterizzano ogni singolo comparto (D per le manifatture, M per il commercio, G per i servizi e K per le attivita' professionali)

Per le nuove versioni "evolute", in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2006, si segnalano di seguito alcune delle principali novita', rinviando all'allegato n. 3 della presente circolare il commento analitico delle novita' concernenti i singoli studi.

2.1 Nuove variabili e aggiornamento dei correttivi

2.1.1 Variabile "Altri costi per servizi"

In fase di revisione degli studi di settore in vigore a partire dal periodo d'imposta 2006, all'interno della funzione di regressione, per la maggior parte degli studi, e' stata utilizzata anche la variabile "Altri costi per servizi". Tale variabile non e' stata utilizzata per gli studi:

TG53U - Organizzazione di convegni, traduzioni ed interpretariato;  
TM13U - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici;  
TM40B - Commercio al dettaglio ambulante di fiori, piante e  
sementi;  
TM48U - Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici.

2.1.2 Aggiornamento del c.d. correttivo congiunturale per i settori in difficolta' e dei correttivi c.d. "non automatici"

In considerazione del perdurare dello stato di difficolta' in cui versa il sistema delle PMI di molti settori del comparto manifatturiero, a causa degli effetti della globalizzazione e della perdita di competitivita' dovuta essenzialmente alla concorrenza sui costi di produzione tipica dei Paesi emergenti, viene confermata l'applicazione, anche per il periodo d'imposta 2006, del correttivo congiunturale, con gli opportuni aggiornamenti, per i seguenti studi settore:

per il comparto Tessile-Abbigliamento-Calzature: TD06U, TD07A,  
TD07B, TD08U, TD10B, TD13U, TD14B, TD26U;  
per il comparto del mobile: TD09A, TD09B;  
per il comparto dell'occhialeria: TD21U;  
per il comparto dell'oreficeria e gioielleria: TD33U.

Per maggiori approfondimenti sui correttivi in parola si rinvia a quanto riportato nell'allegato n. 3 della presente circolare.

Anche per il periodo d'imposta 2006 viene confermata l'applicazione di particolari correttivi cosiddetti "non automatici" negli studi:

TD18U - Lavorazione della ceramica;

TD20U - Meccanica leggera;  
TD32U - Meccanica pesante;  
TD35U - Editoria, stampa e pre stampa;  
TM04U - Farmacie.

Per maggiori approfondimenti sul funzionamento dei correttivi in questione si rinvia a quanto riportato al par 2.5 della Circolare n. 23 del 22 giugno 2006 e anche all'allegato n. 3 della presente Circolare.

## 2.2 Utilizzo degli studi evoluti per i periodi d'imposta precedenti

In merito all'utilizzo degli studi evoluti per gli accertamenti riguardanti periodi d'imposta precedenti al 2006, si conferma l'orientamento già adottato negli anni precedenti circa l'opportunità, in sede di contraddittorio, di utilizzare le risultanze dello studio evoluto per giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla versione dello stesso studio vigente per il periodo d'imposta accertato. In particolare, occorrerà verificare se il risultato derivante dalla "congruità" dello studio evoluto (senza considerare l'analisi della normalità economica) sia in grado di poter meglio rappresentare la effettiva situazione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto, in quanto più aggiornato ed affinato rispetto alla versione previgente.

Per le modalità applicative degli studi approvati a decorrere dall'anno d'imposta 2006 in via definitiva, a seguito di un periodo di sperimentazione o monitoraggio, si rinvia al paragrafo 2.4. della presente circolare

## 2.3 Studi di settore sottoposti ad applicazione sperimentale e monitorata

La situazione di difficoltà economica che ha caratterizzato alcune attività del comparto delle manifatture negli anni precedenti, nonché le peculiarità che contraddistinguono lo svolgimento di alcune attività professionali, hanno condotto a prevedere particolari modalità applicative per gli studi di settore interessati da tali problematiche. In particolare, per tali studi è stata prevista l'applicazione monitorata e la sperimentazione. Per maggiori dettagli sugli effetti dell'applicazione degli studi sperimentali e monitorati si rimanda alle precisazioni contenute nel paragrafo 5 della circolare n. 54/E del 13 giugno 2001 e nella Circolare n. 32/E del 21 giugno 2005.

A seguito del parere espresso dalla Commissione degli Esperti nella riunione dell'8 febbraio 2007, è stata prorogata, per il periodo d'imposta 2006, l'applicazione monitorata relativamente ad alcuni studi di settore del comparto delle manifatture e delle attività professionali per i quali non si ritengono del tutto superate le problematiche sopra richiamate.

Per alcuni studi (sempre del comparto manifatturiero e delle attività professionali) è stato invece constatato il superamento dei problemi che avevano condotto inizialmente all'applicazione sperimentale o monitorata, per cui è stato sancito il passaggio all'applicazione definitiva.

Per maggiori approfondimenti si rinvia a quanto riportato all'allegato n. 3 della presente Circolare.

## 2.4 Modalità applicative per gli studi di settore approvati in via definitiva.

Particolare attenzione, nell'ambito dell'attività di accertamento, dovrà essere posta con riguardo ai soggetti nei confronti dei quali, a decorrere dal periodo d'imposta 2006, si applicano gli studi di settore approvati definitivamente e, in particolare, per quelli relativi alle attività professionali.

Più precisamente, per tali ultime tipologie di soggetti, le attività di controllo per il periodo di imposta 2004 e precedenti, dovranno tener conto delle specifiche disposizioni normative vigenti per tali annualità,

ed in special modo che l'attivita' di accertamento potra' essere esperita nel caso in cui il contribuente risulti "non congruo" alle risultanze degli studi in almeno due periodi di imposta su tre consecutivi considerati.

Ai fini della verifica della predetta condizione dei due periodi d'imposta su tre consecutivi, occorre precisare che il requisito della "non congruita'" emergente dall'applicazione degli studi sperimentali o monitorati, dovra' essere confermato, in relazione allo stesso triennio, anche a seguito dell'applicazione di Ge.Ri.Co. 2007, sulla base dei dati e delle informazioni riferibili ai periodi d'imposta oggetto di controllo.

Appare opportuno evidenziare che, in relazione ai periodi di imposta da accertare, gli Uffici provvederanno a determinare i maggiori compensi utilizzando Ge.Ri.Co. 2007, senza tenere conto degli eventuali maggiori componenti positivi derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalita' economica previsti all'articolo 1, comma 14, della legge finanziaria per il 2007.

ESEMPIO

Professionista che fino al 2004 applicava uno studio di settore approvato in via sperimentale. Dal 2006 lo studio e' stato approvato in via definitiva. Verifica della condizione dei "due periodi d'imposta su tre consecutivi"

	2002	2003	2004	Note
STUDIO SPERIMENTALE	NON CONGRUO	NON CONGRUO	CONGRUO	Sussistono le condizioni per poter procedere ad effettuare l'accertamento sulla base dello studio definitivo per gli anni 2002 e 2003
CASO A) ESITO DELLO STUDIO APPROVATO IN VIA DEFINITIVA	NON CONGRUO	NON CONGRUO	CONGRUO	E' possibile effettuare l'accertamento sulla base dello studio di settore utilizzando le risultanze dello studio approvato in via definitiva
CASO B) ESITO DELLO STUDIO APPROVATO IN VIA DEFINITIVA	CONGRUO	NON CONGRUO	CONGRUO	Non e' possibile effettuare l'accertamento sulla base dello studio di settore utilizzando quello approvato in via definitiva
CASO C) ESITO DELLO STUDIO APPROVATO IN VIA DEFINITIVA	CONGRUO	NON CONGRUO	NON CONGRUO	Non e' possibile effettuare l'accertamento sulla base dello studio di settore

utilizzando quello approvato in via definitiva
--

Nell'ipotesi di cui al caso a) sarà possibile effettuare l'accertamento per gli anni 2002 e 2003, sulla base delle risultanze scaturenti dall'applicazione di GE.RI.CO. 2007, in quanto la condizione di non congruità dei "due periodi d'imposta su tre" risulta verificata anche con l'applicazione di GE.RI.CO. 2007.

Nell'ipotesi di cui ai casi b) e c) non sarà possibile effettuare l'accertamento per nessuno dei periodi d'imposta sottoposti a controllo in quanto:

- nel caso b), l'anno 2002, in cui il professionista risultava non congruo in base all'applicazione dello studio sperimentale, con l'applicazione dello studio definitivo diventa congruo;
- nel caso c), a fronte delle stesse valutazioni di cui al caso precedente, emergenti per l'anno 2002, non può essere opposta la situazione di non congruità riferita all'anno 2004, poiché in tale anno la posizione risultava "congrua" a seguito dell'applicazione dello studio sperimentale.

Ai fini della corretta applicazione dello studio di settore, approvato in via definitiva, l'Ufficio dovrà pertanto richiedere al contribuente tutte le nuove informazioni presenti nello studio definitivo e riferite all'anno d'imposta oggetto di controllo. Dette informazioni verranno utilizzate per applicare lo studio definitivo, ed il ricavo o compenso puntuale a cui far riferimento sarà quello stimato da GE.RI.CO. 2007, senza tener conto, come già accennato in precedenza, degli eventuali maggiori compensi generati dall'applicazione degli indicatori di normalità economica di cui all'art. 1, comma 14, della legge finanziaria per il 2007.

Occorre ricordare che l'Ufficio, nello svolgimento della attività di controllo, dovrà comunque tener conto delle attenzioni evidenziate nelle varie circolari applicative degli studi di settore, al fine di verificare se siano o meno giustificabili gli eventuali scostamenti generati dall'applicazione dello studio definitivo rispetto al ricavo puntuale.

3. Ulteriori precisazioni in merito alla applicazione dei nuovi indicatori di normalità economica in sede di accertamento.

Nella circolare n. 31/E del 22 maggio 2007 è stata ampiamente commentata una delle novità principali degli studi di settore in vigore per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, consistente negli indicatori di normalità economica previsti dall'articolo 1, comma 14, della legge finanziaria per il 2007.

La circolare ha inoltre fornito precise indicazioni in tema di utilizzo delle risultanze degli studi in sede di accertamento, con specifico riguardo alle ipotesi in cui l'applicazione dei nuovi indicatori di normalità economica determini scostamenti assai rilevanti tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati dallo studio di settore, che potrebbero rivelarsi non attendibili considerata la effettiva situazione del contribuente (par. 2.3.8). Tra tali ipotesi è stata, in specie, evidenziata quella dei contribuenti che svolgono l'attività in condizioni di marginalità economica, chiarendo come possano concretizzarsi le dette condizioni, sia in termini generali che mediante alcuni esempi (par. 2.3.9). La circolare ha inoltre messo in luce altre situazioni particolari connesse all'applicazione degli indicatori (par. 2.3.10), fornendo anche a tale proposito una casistica applicativa.

Ulteriori approfondimenti, emersi anche in sede di confronto con le associazioni di categoria, hanno peraltro consentito di individuare esempi ulteriori rispetto a quelli già enucleati, riportati nell'allegato n. 4 alla presente circolare.

L'importanza del tema viene qui ripresa allo scopo di ribadire che, in sede di accertamento, l'applicazione degli studi di settore deve ispirarsi a criteri di ragionevolezza tali da evitare la penalizzazione di contribuenti



per i quali il meccanismo presuntivo potrebbe risultare non idoneo a cogliere le effettive condizioni di esercizio dell'attivita', soprattutto nel caso in cui evidenze scostamenti rilevanti rispetto al dichiarato.

Nella circolare n. 31/E si e' gia' rilevato, con specifico riguardo alle condizioni di "marginalita' economica" (par. 2.3.9 citato), che il contribuente ha la possibilita' di rappresentare, nel campo "annotazioni" nel modello dei dati rilevanti a fini dell'applicazione degli studi di settore, qualsiasi elemento idoneo ad avvalorare la ricorrenza delle dette condizioni.

Si precisa in questa sede che la suddetta opportunita' puo' essere naturalmente utilizzata in tutti i casi, ulteriori rispetto a quello della "marginalita' economica", in cui esistano elementi idonei a giustificare il mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore.

A quest'ultimo proposito, si rammenta che le cause che giustificano la non congruita' (cosi' come la incoerenza rispetto agli indici economici individuati dagli studi di settore) possono essere specificamente attestate a norma dell'art. 10, comma 3-ter, della legge n. 146 del 1998:

- dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui alle lettere a), b) e c) dell'articolo 32, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- dai dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

L'attestazione in parola e' evidentemente finalizzata a confermare, dal punto di vista tecnico, la effettiva ricorrenza di elementi che, cosi' come rappresentati dal contribuente, potrebbero rendere non ragionevole l'applicazione del meccanismo presuntivo. Anche l'attestazione in parola, al pari della asseverazione, dovra' in tutti i casi essere tenuta presente, nei termini chiariti al par. 2.3.9 dalla circolare 31/E, fin dal momento della selezione delle posizioni nei cui confronti effettuare l'accertamento basato sugli studi di settore.

Va infine posto l'accento su di una circostanza di particolare rilievo ai fini dei futuri accertamenti basati sugli studi di settore, cosi' come integrati dagli indicatori di normalita' economica previsti dall'art. 1, comma 14, della legge n. 296 del 2006 ed approvati con il D.M. 20 marzo 2007.

Nel triennio 2007-2009 tutti gli studi vigenti per il periodo d'imposta 2006 formeranno oggetto delle revisioni evolutive, che dovranno tener conto degli specifici indicatori di normalita' economica previsti dall'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998, e saranno elaborate secondo la ordinaria procedura che contempla il preventivo parere della Commissione degli esperti.

Tali revisioni, rappresentando un aggiornamento ed affinamento degli studi vigenti per il 2006, anche con riguardo agli indicatori di normalita' economica, potranno contribuire in modo decisivo a cogliere piu' puntualmente tutte le situazioni particolari per le quali l'applicazione dei detti studi vigenti per il 2006 determinino risultati non aderenti alle effettive condizioni di esercizio dell'attivita'.

Cio' posto, allo scopo di garantire il piu' corretto ed efficace utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento, gli Uffici dovranno sempre valutare, nella fase del contraddittorio, i risultati derivanti dalla applicazione degli studi revisionati anche sulla base dell'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998 e, ove piu' favorevoli al contribuente, utilizzarli in luogo di quelli ottenibili con l'applicazione degli studi che tengono conto degli indicatori di normalita' economica approvati con il citato decreto del 20 marzo 2007.

3.1 Esercizio dell'attivita' in condizione di marginalita' economica e

applicazione degli studi

Ad ulteriore chiarimento di quanto riportato nella citata circolare n. 31/E del 2006, si precisa che lo svolgimento dell'attività in condizioni di marginalità economica può essere individuabile nel caso in cui l'attività di impresa o di lavoro autonomo sia improntata ad una sorta di "sopravvivenza economica", rispetto alla prospettiva di una lenta ma irreversibile uscita dal mercato.

La condizione di marginalità economica è dunque riferibile, in generale, a tutti gli operatori i quali, per cause indipendenti (o anche dipendenti) dalla propria volontà non gestiscono l'attività imprenditoriale secondo logiche di mercato, ponendosi conseguentemente al di fuori del principio di normalità che sottende l'intero impianto metodologico degli studi di settore.

Più in particolare, le posizioni di marginalità economica possono essere caratterizzate da un insieme di fattori risultanti dall'analisi economica, quali in specie (come in parte già evidenziato nella citata circolare n.31/E del 2007):

- limiti dimensionali e organizzativi per la struttura di impresa;
- arretratezza / inadeguatezza delle infrastrutture strumentali e assenza d'investimenti anche legati alla promozione dell'attività;
- assenza di spese per servizi esterni (non esternalizzazione delle fasi di lavorazione e di produzione);
- modalità organizzative di vendita tradizionali e assolutamente estranee a sistemi di rete (assenza di rapporti di franchising, affiliazione ovvero associazione a gruppi d'acquisto);
- ridotta articolazione del processo produttivo e bassa capacità di penetrazione sul mercato;
- limiti del mercato di riferimento (ampiezza territoriale e tipologia di clientela);
- scarsa competitività dei prodotti / servizi erogati e/o non sufficiente capacità produttiva;
- debolezza rispetto ai canali di approvvigionamento;
- età avanzata del titolare;
- localizzazione territoriale (geografica e di contesto produttivo).

I suddetti fattori possono pertanto consentire di individuare tutta una gamma di soggetti, i cui ricavi o compensi non sono, in linea di massima, stimabili mediante l'applicazione dello studio di settore e, in specie, l'analisi della congruità nel suo complesso nonché, a maggior ragione, l'applicazione degli indicatori di normalità economica.

L'elemento che più fortemente caratterizza, in definitiva, tale condizione di marginalità, è comunque rappresentato dalla entità (assai modesta) del giro d'affari che non è in grado di remunerare il pur scarso o inesistente impiego dei fattori della produzione (lavoro - immobilizzazioni tecniche materiali e così via).

Va da ultimo evidenziato che, in questo ambito di riferimento, solo l'affidabilità e la veridicità dei dati dichiarati dal contribuente consentono di distinguere le situazioni di effettiva marginalità economica da quelle invece simulate, mediante una alterazione dei dati, finalizzata ad occultare fenomeni di evasione fiscale.

Sempre con riguardo alla tematica dei contribuenti "marginali", si fa inoltre presente che è in fase di elaborazione uno specifico software che verrà reso disponibile agli Uffici, quale strumento di supporto ai fini della individuazione delle condizioni di "marginalità economica". Tale software, partendo dagli elementi indicati nel modello dei dati rilevanti a fini dell'applicazione degli studi di settore, fornirà un'analisi di massima circa la eventuale ricorrenza delle dette condizioni, la quale costituirà una ulteriore garanzia a favore del corretto utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento.

#### 4. I modelli per l'annotazione separata

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 maggio 2007, (pubblicato nella G.U. del 24 maggio 2007, n. 119) sono stati

approvati i modelli da utilizzare per il periodo d'imposta 2006, ai fini dell'applicazione degli studi di settore con i criteri previsti dal decreto del 25 marzo 2002.

Si ricorda che, in conformita' alle indicazioni fornite al paragrafo 10 della circolare n. 58/E del 27 giugno 2002, anche per il periodo d'imposta 2006 la compilazione dei modelli per l'annotazione separata consentira' l'applicazione sperimentale degli studi di settore mediante il prodotto software "GE.RI.CO. Annotazione separata 2007".

Come indicato nel paragrafo 3 delle istruzioni relative al "Modello per l'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore", i contribuenti che esercitano una delle seguenti attivita':

Grandi magazzini, codice attivita' 52.12.1, Bazar ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari, codice attivita' 52.12.2, Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari n.c.a., codice attivita' 52.48.E, Commercio al dettaglio di libri usati, codice attivita' 52.50.1, Commercio al dettaglio di indumenti e oggetti usati, codice attivita' 52.50.3, comprese nello studio di settore SM87U;

Commercio all'ingrosso di vari prodotti di consumo non alimentari, codice attivita' 51.47.9, Commercio all'ingrosso di fibre tessili gregge e semilavorate, codice attivita' 51.56.1, Commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi, codice attivita' 51.56.2, Commercio all'ingrosso di altri prodotti, codice attivita' 51.90.0, comprese nello studio di settore SM88U;

Riparazione di altri beni di consumo, codice attivita' 52.74.0, compresa nello studio di settore SG98U;

Altre attivita' di servizi alle imprese n.c.a., codice attivita' 74.87.8, Altri servizi alle famiglie, codice attivita' 93.05.0, comprese nello studio di settore SG99U,

non sono tenuti all'obbligo di compilazione dei modelli per l'annotazione separata. I predetti contribuenti non sono tenuti a tale adempimento in quanto, nei loro confronti, l'eventuale obbligo di annotazione separata dei ricavi e degli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore decorre dal 1 maggio 2007.

Tuttavia, qualora ne ricorrano le condizioni, e' possibile compilare tali modelli, nel caso in cui si sia volontariamente proceduto ad effettuare detta annotazione separata.

#### 4.1 Le novita' del modello M Annotazione separata.

Coerentemente con le modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2007 relative all'applicazione degli studi di settore, i modelli per l'annotazione separata contengono delle novita' che permettono di identificare le diverse ipotesi in cui si trova il contribuente.

In particolare nel modello M sono stati aggiunti nuovi codici che descrivono le cause di "esclusione" dall'applicazione dell'annotazione separata, relative a:

- periodo di non normale svolgimento dell'attivita', in quanto l'impresa e' in liquidazione ordinaria (codice 3);
- periodo di non normale svolgimento dell'attivita', in quanto l'impresa e' in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare (codice 4).

Per i contribuenti tenuti agli obblighi dell'annotazione separata che rientrano in una delle fattispecie previste per i codici 3 e 4, la compilazione del modello M, con l'indicazione nel campo "Esclusione" dei predetti codici, sostituisce l'adempimento relativo alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore previsto dall'art. 1, comma 19 della legge 296/2006 (legge finanziaria 2007).

La disposizione di legge richiamata, prevede, infatti, che i contribuenti interessati dalle cause di esclusione relative a cessazione dell'attivita', liquidazione ordinaria e periodo di non normale svolgimento dell'attivita', sono tenuti all'invio dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore, al fine di individuare specifici

indicatori di normalita' economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare.

Si fa, inoltre, presente che i contribuenti che esercitano due o piu' attivita' di impresa, ovvero una o piu' attivita', in diverse unita' di produzione o di vendita e che dichiarano ricavi compresi tra 5.164.169 e 7.500.000 euro sono anch'essi esonerati dalla compilazione dei suddetti modelli, in deroga a quanto ordinariamente previsto nelle istruzioni comuni ai quadri RE, RF e RG dei modelli Unico 2007.

In questi casi, il contribuente trasmettera' il modello Unico 2007 senza allegare il modello studi di settore e senza tener conto della segnalazione fornita dal diagnostico in sede di trasmissione della dichiarazione (segnalazione di errore: \*\*\*C).

Allo stesso modo, nelle ipotesi di cessazione dell'attivita' e nelle altre ipotesi di periodo di non normale svolgimento dell'attivita' (diverse da quelle relative alla liquidazione ordinaria e coatta amministrativa o fallimentare), il contribuente tenuto alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata dovra' compilare ed inviare il solo modello M.

La compilazione del predetto modello, con l'indicazione nel campo "Esclusione per punto/attivita'", per ognuna delle attivita' esercitate, dei codici 2 (cessazione dell'attivita') o 3 (altre ipotesi di periodo di non normale svolgimento dell'attivita'), sostituisce l'adempimento relativo alla compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore previsto dall'art. 1, comma 19 della legge finanziaria per il 2007.

Fermo restando che, in linea generale, l'indicazione di una causa di esclusione relativa all'apertura o chiusura di un singolo punto vendita o inizio o cessazione di una singola attivita' determina, con le precisazioni fornite nelle istruzioni ai modelli per l'annotazione separata, l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore o dei parametri per tutta l'attivita' d'impresa, tale principio deve essere coordinato con le nuove disposizioni previste dalla legge finanziaria 2007, riguardanti la modifica del comma 4 dell'art. 10 della legge n. 146 del 1998.

Pertanto, se l'apertura di un nuovo punto vendita, ovvero l'inizio di una nuova attivita':

- . avviene da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, oppure
- . costituisce mera prosecuzione di attivita' svolte da altri soggetti, il contribuente e' comunque tenuto all'applicazione degli studi di settore.

In tali casi, infatti, a prescindere dalle percentuali di ricavo conseguite per l'attivita' iniziata o cessata, l'art. 10, comma 4, della legge n. 146 del 1998, come modificato dall'art. 1, comma 16, della legge finanziaria per il 2007, non prevede piu' la sussistenza di una causa di esclusione.

In concreto, nelle ipotesi citate il contribuente non dovra' indicare alcuna causa di esclusione parziale all'interno del modello M, ma dovra' compilare il frontespizio dei tradizionali modelli per gli studi di settore (SD, SG, SK imprese, SM, TD, TG, TK imprese, ovvero UK imprese e TM), utilizzando i codici appositamente previsti, per segnalare la specifica situazione per la quale e' tenuto all'applicazione degli studi di settore. Dovra' indicare, inoltre, nel medesimo frontespizio, il numero di mesi in cui ha esercitato l'attivita', al fine di consentire al software GE.RI.CO. A.S. di tener conto di tale aspetto.

4.2 Le novita' del modello N Annotazione separata. Ulteriori elementi contabili.

Fermo restando che nel modello N Annotazione separata gli importi da indicare sono quelli fiscalmente rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, e che per la corretta compilazione, si deve fare riferimento alle istruzioni del "Quadro F - Elementi contabili" dei tradizionali modelli per gli studi di settore, si rammenta che nella sezione "Ulteriori elementi contabili", devono essere indicati i dati contabili riferiti all'intera attivita' d'impresa del contribuente.

I soggetti che sono obbligati a compilare i modelli per l'annotazione separata non devono, infatti, compilare i righe del quadro F degli elementi contabili dei singoli modelli (SD, SG, SK imprese, SM, TD, TG, TK imprese,

ovvero UK imprese e TM) per l'applicazione degli studi di settore, in cui sono richiesti i medesimi dati da indicare nella sezione "Ulteriori elementi contabili", nel Modello N Annotazione separata. Più precisamente, tali soggetti non devono compilare i righi: F03, F04, F05, F08, F09, F10, F11, F20, F21, F22, F23, F24, F25, F26, F27, F28. Non devono inoltre essere compilati i righi da F30 a F35, in cui sono richiesti i dati necessari al calcolo dell'aliquota media ai fini IVA. I soggetti obbligati a compilare i modelli per l'annotazione separata devono indicare tali dati (ad eccezione di quelli afferenti la vendita di beni soggetti ad aggio o ricavo fisso) nell'apposita sezione predisposta all'interno del modello N.

Esistenze iniziali e rimanenze finali relative a prodotti finiti.

Come ricordato nella circolare n. 23/E del 2006, nel quadro F degli Elementi contabili non sono più richieste le informazioni riguardanti, rispettivamente, le Esistenze iniziali e le Rimanenze finali relative a prodotti finiti. Dette variabili non hanno nessuna rilevanza ai fini del risultato fornito da GE.RI.CO., ad eccezione del caso in cui si applichi lo studio TG40U (Attività immobiliari), TG69U (Costruzioni) e TK23U (Ingegneria integrata). In questi casi il contribuente potrà fornire le informazioni concernenti le predette variabili indicandole nei righi appositamente previsti nel quadro degli Elementi specifici dei modelli relativi ai tre studi in parola.

Tenuto conto delle modalità di calcolo previste per gli studi TG40U (Attività immobiliari), TG69U (Costruzioni) e TK23U (Ingegneria integrata), il quadro N dei modelli per l'annotazione separata riporta, contrariamente al quadro F degli elementi contabili dei tradizionali modelli, i righi N21 e N23 riguardanti, rispettivamente, le Esistenze iniziali e le Rimanenze finali relative a prodotti finiti. Tali righi devono essere compilati solo nel caso in cui il contribuente tenuto alla compilazione dei modelli per l'annotazione separata, eserciti almeno una delle attività comprese negli studi TG40U, TG69U e TK23U, per i quali debba compilare il relativo modello e non sia riuscito ad individuare le Esistenze iniziali e le Rimanenze finali relative a prodotti finiti, direttamente afferenti l'attività compresa nei predetti studi.

Nel modello N Annotazione separata - dati contabili e del personale a destinazione promiscua, vanno indicati i dati del personale e quelli contabili che non è possibile ripartire tra le diverse attività esercitate ovvero tra le diverse unità di produzione o di vendita, ovvero quelli contabili e del personale direttamente afferenti che non è possibile indicare nei modelli SD, SG, SK imprese, SM, TD, TG, TK imprese, ovvero UK imprese e TM. L'attribuzione di tali componenti alle singole attività o alle singole unità di produzione o di vendita viene effettuata dal software di applicazione degli studi di settore GE.RI.CO. Annotazione separata.

5. Ulteriori precisazioni sulle modalità di compilazione dei modelli dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Nella circolare n. 31/E del 22 maggio 2007 sono state illustrate, tra l'altro, le novità dei modelli dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore. Ulteriori precisazioni, ai fini della compilazione e trasmissione dei modelli, sono riportate nell'allegato 5 alla presente circolare.

ALLEGATO 1

ELENCO STUDI APPROVATI IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2006.

MANIFATTURE

- 1) Studio di settore TD05U (che sostituisce lo studio di settore SD05U) Produzione di carne non di volatili e di prodotti della macellazione (attività dei mattatoi), codice attività 15.11.0; Produzione di carne di volatili, conigli e prodotti della loro macellazione, codice attività 15.12.0; Lavorazione e conservazione di carne e di prodotti a base di carne, codice attività 15.13.0;

- 2) Studio di settore TD11U (che sostituisce lo studio di settore SD11U) Produzione di olio di oliva grezzo, codice attivita' 15.41.1; Produzione di oli grezzi da semi oleosi, codice attivita' 15.41.2; Produzione di olio di oliva raffinato, codice attivita' 15.42.1; Produzione di olio e grassi da semi e da frutti oleosi raffinati, codice attivita' 15.42.2;
- 3) Studio di settore TD13U (che sostituisce lo studio di settore SD13U) Finissaggio dei tessili, codice attivita' 17.30.0;
- 4) Studio di settore TD15U (che sostituisce lo studio di settore SD15U) Trattamento igienico del latte, codice attivita' 15.51.1; Produzione dei derivati del latte, codice attivita' 15.51.2;
- 5) Studio di settore TD17U (che sostituisce lo studio di settore SD17U) Fabbricazione di altri prodotti in gomma, codice attivita' 25.13.0; Fabbricazione di lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche, codice attivita' 25.21.0; Fabbricazione di imballaggi in materie plastiche, codice attivita' 25.22.0; Fabbricazione di articoli in plastica per l'edilizia, codice attivita' 25.23.0; Fabbricazione di altri articoli in materie plastiche, codice attivita' 25.24.0;
- 6) Studio di settore TD23U (che sostituisce lo studio di settore SD23U) Laboratori di cornici, codice attivita' 20.51.2;
- 7) Studio di settore TD30U (che sostituisce gli studi di settore SD30U e SM26U) Recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici, codice attivita' 37.10.1; Recupero e preparazione per il riciclaggio di materiale plastico per produzione di materie prime plastiche, resine sintetiche, codice attivita' 37.20.1; Recupero e preparazione per il riciclaggio dei rifiuti solidi urbani, industriali e biomasse, codice attivita' 37.20.2; Commercio all'ingrosso di rottami e sottoprodotti della lavorazione industriale metallici, codice attivita' 51.57.1; Commercio all'ingrosso di altri materiali di recupero non metallici (vetro, carta, cartoni, ecc.), codice attivita' 51.57.2;
- 8) Studio di settore TD31U (che sostituisce lo studio di settore SD31U) Fabbricazione di saponi, detersivi, e detergenti e di agenti organici tensioattivi, codice attivita' 24.51.1; Fabbricazione di specialita' chimiche per uso domestico e per manutenzione, codice attivita' 24.51.2; Fabbricazione di profumi e cosmetici, codice attivita' 24.52.0; Fabbricazione di oli essenziali, codice attivita' 24.63.0.

#### COMMERCIO

- 9) Studio di settore SM87U Grandi magazzini, codice attivita' 52.12.1; Bazar ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari, codice attivita' 52.12.2; Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari n. c.a., codice attivita' 52.48.E; Commercio al dettaglio di libri usati, codice attivita' 52.50.1; Commercio al dettaglio di indumenti e oggetti usati, codice attivita' 52.50.3;
- 10) Studio di settore SM88U Commercio all'ingrosso di vari prodotti di consumo non alimentare n. c.a., codice attivita' 51.47.9; Commercio all'ingrosso di fibre tessili gregge e semilavorate, codice attivita' 51.56.1; Commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi, codice attivita' 51.56.2; Commercio all'ingrosso di altri prodotti, codice attivita' 51.90.0;
- 11) Studio di settore TM13U (che sostituisce lo studio di settore SM13U) - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici, codice attivita' 52.47.2;
- 12) Studio di settore TM23U (che sostituisce lo studio di settore SM23U) - Commercio all'ingrosso di medicinali, codice attivita' 51.46.1; Commercio all'ingrosso di articoli medicali ed ortopedici, codice attivita' 51.46.2;
- 13) Studio di settore TM24U (che sostituisce lo studio di settore SM24U) - Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria, codice attivita' 51.47.2;
- 14) Studio di settore TM31U (che sostituisce lo studio di settore SM31U) Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria, codice

- attività' 51.47.5;
- 15) Studio di settore TM33U (che sostituisce lo studio di settore SM33U) - Commercio all'ingrosso di cuoio e di pelli gregge e lavorate (escluse le pelli per pellicceria), codice attività' 51.24.1; Commercio all'ingrosso di pelli gregge e lavorate per pellicceria, codice attività' 51.24.2; Commercio all'ingrosso di pellicce, codice attività' 51.42.2;
  - 16) Studio di settore TM34U (che sostituisce lo studio di settore SM34U) - Commercio all'ingrosso di calzature e accessori, codice attività' 51.42.4; Commercio all'ingrosso di articoli in cuoio e articoli da viaggio, codice attività' 51.47.8;
  - 17) Studio di settore TM39U (che sostituisce lo studio di settore SM39U) Commercio al dettaglio di combustibili per uso domestico e per riscaldamento, codice attività' 52.48.D;
  - 18) Studio di settore TM40B (che sostituisce lo studio di settore SM40B) - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di fiori, piante e sementi, codice attività' 52.62.A; Commercio al dettaglio ambulante itinerante di fiori, piante e sementi, codice attività' 52.63.A;
  - 19) Studio di settore TM42U (che sostituisce lo studio di settore SM42U) - Commercio al dettaglio di articoli medicali e ortopedici, codice attività' 52.32.0;
  - 20) Studio di settore TM43U (che sostituisce lo studio di settore SM43U) Commercio al dettaglio di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura e il giardinaggio, codice attività' 52.46.4;
  - 21) Studio di settore TM44U (che sostituisce lo studio di settore SM44U) - Commercio al dettaglio di macchine e attrezzature per ufficio, codice attività' 52.48.1;
  - 22) Studio di settore TM45U (che sostituisce lo studio di settore SM45U) Commercio al dettaglio di mobili usati e di oggetti di antiquariato, codice attività' 52.50.2;
  - 23) Studio di settore TM46U (che sostituisce lo studio di settore SM46U) Commercio all'ingrosso di articoli per fotografia, cinematografia, ottica e di strumenti scientifici, codice attività' 51.47.4;
  - 24) Studio di settore TM48U (che sostituisce lo studio di settore SM48U) - Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici, codice attività' 52.48.B.

## SERVIZI

- 25) Studio di settore SG98U Riparazioni di altri beni di consumo, codice attività' 52.74.0;
- 26) Studio di settore SG99U Altre attività' di servizi alle imprese n. c.a., codice attività' 74.87.8; Altri servizi alle famiglie, codice attività' 93.05.0;
- 27) Studio di settore TG38U (che sostituisce lo studio di settore SG38U) Riparazione di calzature e di altri articoli in cuoio, codice attività' 52.71.0;
- 28) Studio di settore TG40U (che sostituisce lo studio di settore SG40U) Valorizzazione e promozione immobiliare, codice attività' 70.11.0; Compravendita di beni immobili, codice attività' 70.12.0; Locazione di beni immobili, codice attività' 70.20.0;
- 29) Studio di settore TG42U (che sostituisce lo studio di settore SG42U) Agenzie di concessione degli spazi pubblicitari, codice attività' 74.40.2;
- 30) Studio di settore TG48U (che sostituisce lo studio di settore SG48U) - Riparazione di apparecchi elettrici per la casa, codice attività' 52.72.0;
- 31) Studio di settore TG52U (che sostituisce lo studio di settore SG52U) - Confezionamento di generi alimentari, codice attività' 74.82.1; Confezionamento di generi non alimentari, codice attività' 74.82.2;
- 32) Studio di settore TG53U (che sostituisce lo studio di settore SG53U) - Traduzioni e interpretariato, codice attività' 74.85.2; Organizzazione di fiere, esposizioni, convegni, codice attività'

- 74.87.6;
- 33) Studio di settore TG54U (che sostituisce lo studio di settore SG54U) - Sale giochi e biliardi, codice attivita' 92.72.2;
  - 34) Studio di settore TG69U (che sostituisce lo studio di settore SG69U) - Demolizione di edifici e sistemazione del terreno, codice attivita' 45.11.0; Trivellazioni e perforazioni, codice attivita' 45.12.0; Lavori generali di costruzione di edifici, codice attivita' 45.21.1; Lavori di ingegneria civile, codice attivita' 45.21.2; Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici, codice attivita' 45.22.0; Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi, codice attivita' 45.23.0; Costruzione di opere idrauliche, codice attivita' 45.24.0; Altri lavori speciali di costruzione, codice attivita' 45.25.0;
  - 35) Studio di settore TG73A (che sostituisce lo studio di settore SG73A) - Movimento merci relativo a trasporti ferroviari, codice attivita' 63.11.3; Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri, codice attivita' 63.11.4; Magazzini di custodia e deposito per conto terzi, codice attivita' 63.12.1;
  - 36) Studio di settore TG73B (che sostituisce lo studio di settore SG73B) - Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali, codice attivita' 63.40.1; Intermediari dei trasporti, codice attivita' 63.40.2; Attivita' dei corrieri postali diversi da quelli delle poste nazionali, codice attivita' 64.12.0;
  - 37) Studio di settore TG76U (che sostituisce lo studio di settore SG76U) - Mense, codice attivita' 55.51.0; Fornitura di pasti preparati (catering, banqueting), codice attivita' 55.52.0;
  - 38) Studio di settore TG77U (che sostituisce lo studio di settore SG77U) - Trasporti marittimi e costieri, codice attivita' 61.10.0; Trasporti per vie d'acqua interne (compresi i trasporti lagunari), codice attivita' 61.20.0; Altre attivita' connesse ai trasporti per via d'acqua, codice attivita' 63.22.0;
  - 39) Studio di settore TG78U (che sostituisce lo studio di settore SG78U) - Attivita' delle agenzie di viaggio e turismo e dei tour operator, codice attivita' 63.30.1;
  - 40) Studio di settore TG79U (che sostituisce lo studio di settore SG79U) - Noleggio di autovetture, codice attivita' 71.10.0; Noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri, codice attivita' 71.21.0; Noleggio di mezzi di trasporto marittimi e fluviali, codice attivita' 71.22.0;
  - 41) Studio di settore TG81U (che sostituisce lo studio di settore SG81U) - Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore, codice attivita' 45.50.0, Noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili e di genio civile, codice attivita' 71.32.0;
  - 42) Studio di settore TG82U (che sostituisce lo studio di settore SG82U) - Pubbliche relazioni, codice attivita' 74.14.5; Studi di promozione pubblicitaria, codice attivita' 74.40.1;
  - 43) Studio di settore TG83U (che sostituisce lo studio di settore SG83U) Gestione di piscine, codice attivita' 92.61.2; Gestione di campi da tennis, codice attivita' 92.61.3; Gestione di impianti polivalenti, codice attivita' 92.61.4; Gestione di palestre sportive, codice attivita' 92.61.5; Gestione di altri impianti sportivi n.c.a., codice attivita' 92.61.6;
  - 44) Studio di settore TG85U (che sostituisce lo studio di settore SG85U) Sale da ballo e simili, codice attivita' 92.34.1;
  - 45) Studio di settore TG87U (che sostituisce lo studio di settore SG87U) - Consulenza finanziaria, codice attivita' 74.14.1; Consulenza amministrativo-gestionale e pianificazione aziendale, codice attivita' 74.14.4; Agenzie di informazioni commerciali, codice attivita' 74.14.6;
  - 46) Studio di settore TG88U (che sostituisce lo studio di settore SG88U) Richiesta certificati e disbrigo pratiche, codice attivita' 74.85.3; Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche, codice attivita' 80.41.0;
  - 47) Studio di settore TG89U (che sostituisce lo studio di settore SG89U) Videoscrittura, stenografia e fotocopiatrice, codice attivita' 74.85.1.



ATTIVITA' PROFESSIONALI

- 48) Studio di settore SK30U Attivita' di aerofotogrammetria e cartografia, codice attivita' 74.20.3; Altre attivita' tecniche, codice attivita' 74.20.D;
- 49) Studio di settore TK23U (che sostituisce lo studio di settore SK23U) - Servizi di ingegneria integrata, codice attivita' 74.20.2;
- 50) Studio di settore TK24U (che sostituisce lo studio di settore SK24U) - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari, codice attivita' 74.14.B;
- 51) Studio di settore TK25U (che sostituisce lo studio di settore SK25U) - Consulenze fornite da agronomi, codice attivita' 74.14.A;
- 52) Studio di settore UK03U, (che sostituisce lo studio di settore TK03U) - Attivita' tecniche svolte da geometri, codice attivita' 74.20.A;
- 53) Studio di settore UK04U (che sostituisce lo studio di settore TK04U) - Attivita' degli studi legali, codice attivita' 74.11.1;
- 54) Studio di settore UK05U (che sostituisce lo studio di settore TK05U) - Servizi forniti da dottori commercialisti, codice attivita' 74.12.A; Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali, codice attivita' 74.12.B; Consulenza del lavoro, codice attivita' 74.14.2;
- 55) Studio di settore UK18U (che sostituisce lo studio di settore TK18U) - Studi di architettura, codice attivita' 74.20.E;
- 56) Studio di settore UK21U (che sostituisce lo studio di settore TK21U) - Servizi degli studi odontoiatrici, codice attivita' 85.13.0.

ALLEGATO N. 2

PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 14 FEBBRAIO 2007

ELENCO DEGLI STUDI DI SETTORE DA REVISIONARE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2007 E DELLE RELATIVE ATTIVITA' ECONOMICHE (ATECOFIN 2004)

SD39U (primo anno di applicazione 2003)

24.12.0 - Fabbricazione di coloranti e pigmenti

24.30.0 - Fabbricazione di pitture, vernici e smalti, inchiostri da stampa e adesivi sintetici

SD40U (primo anno di applicazione 2003)

31.10.1 - Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici

31.10.2 - Lavori di impianto tecnico, riparazione e manutenzione di motori, generatori e trasformatori elettrici

31.20.1 - Fabbricazione di apparecchiature per la distribuzione e il controllo dell'elettricit'

31.20.2 - Installazione, manutenzione e riparazione di apparecchiature elettriche di protezione, di manovra e controllo

31.30.0 - Fabbricazione di fili e cavi isolati

31.40.0 - Fabbricazione di pile e accumulatori elettrici

31.61.0 - Fabbricazione di apparecchiature elettriche per motori e veicoli

31.62.1 - Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche n.c.a. (comprese parti staccate e accessori)

SD41U (primo anno di applicazione 2003)

30.01.0 - Fabbricazione di macchine per ufficio

30.02.0 - Fabbricazione di computer, sistemi e di altre apparecchiature per l'informatica

31.62.2 - Lavori di impianto tecnico: montaggio e riparazione di impianti di apparecchiature elettriche ed elettroniche effettuato da parte di ditte non costruttrici (escluse le installazioni elettriche per l'edilizia incluse nella 45.31.0)

32.10.0 - Fabbricazione di tubi e valvole elettronici e di altri componenti elettronici

- 32.20.1 - Fabbricazione e montaggio di apparecchi trasmettenti radio televisivi, comprese le telecamere e apparecchi elettroacustici, parti e pezzi staccati
- 32.20.2 - Fabbricazione di apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni, compreso il montaggio da parte delle imprese costruttrici
- 32.20.3 - Riparazione di sistemi di telecomunicazione, impianti telefonici, radio televisivi
- 32.30.0 - Fabbricazione di apparecchi riceventi per la radiodiffusione e la televisione, di apparecchi per la registrazione e la riproduzione del suono o dell'immagine e di prodotti connessi
- 33.10.1 - Fabbricazione di apparecchi elettromedicali (compresi parti staccate e accessori, riparazione e manutenzione)
- 33.20.1 - Fabbricazione di apparecchi di misura elettrici ed elettronici (comprese parti staccate e accessori)
- 33.20.2 - Fabbricazione di contatori di elettricità, gas, acqua ed altri liquidi, di apparecchi di misura, controllo e regolazione (comprese parti staccate e accessori)
- 33.20.3 - Fabbricazione di strumenti per navigazione, idrologia, geofisica e meteorologia
- 33.20.4 - Fabbricazione di strumenti per disegno e calcolo, di strumenti di precisione, di bilance analitiche di precisione, di apparecchi per laboratorio e di materiale didattico, di altri apparecchi e strumenti di precisione
- 33.20.5 - Riparazione di apparecchi di misura, controllo, prova, navigazione, strumenti scientifici e di precisione (esclusi quelli ottici)
- 33.30.0 - Fabbricazione di apparecchiature per il controllo dei processi industriali (inclusa riparazione e manutenzione)
- 33.50.0 - Fabbricazione di orologi

SD42U (primo anno di applicazione 2003)

- 33.40.3 - Fabbricazione di elementi ottici, compresa fabbricazione di fibre ottiche non individualmente inguainate
- 33.40.4 - Fabbricazione di lenti e strumenti ottici di precisione
- 33.40.5 - Fabbricazione di apparecchiature fotografiche e cinematografiche
- 33.40.6 - Riparazione di strumenti ottici e fotocinematografici

SD43U (primo anno di applicazione 2003)

- 33.10.2 - Fabbricazione di apparecchi medicali per diagnosi, di materiale medico-chirurgico e veterinario, di apparecchi e strumenti per odontoiatria (compresi parti staccate e accessori, riparazione e manutenzione)
- 33.10.4 - Fabbricazione di protesi ortopediche, altre protesi ed ausili (compresa riparazione)

SD44U (primo anno di applicazione 2003)

- 34.30.0 - Fabbricazione di parti ed accessori per autoveicoli e loro motori
- 35.41.2 - Fabbricazione di accessori e pezzi staccati per motocicli e ciclomotori
- 35.42.2 - Fabbricazione di accessori e pezzi staccati di biciclette

SD45U (primo anno di applicazione 2003)

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

SD46U (primo anno di applicazione 2003)

- 24.11.0 - Fabbricazione di gas industriali
- 24.13.0 - Fabbricazione di altri prodotti chimici di base inorganici
- 24.14.0 - Fabbricazione di altri prodotti chimici di base organici
- 24.15.0 - Fabbricazione di concimi e di composti azotati
- 24.16.0 - Fabbricazione di materie plastiche in forme primarie
- 24.17.0 - Fabbricazione di gomma sintetica in forme primarie
- 24.20.0 - Fabbricazione di fitofarmaci e di altri prodotti chimici per l'agricoltura
- 24.41.0 - Fabbricazione di prodotti farmaceutici di base
- 24.42.0 - Fabbricazione di medicinali e preparati farmaceutici
- 24.61.0 - Fabbricazione di esplosivi
- 24.62.0 - Fabbricazione di colle e gelatine

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

SD49U (primo anno di applicazione 2003)  
36.15.0 - Fabbricazione di materassi

SG41U (primo anno di applicazione 2003)  
74.13.0 - Studi di mercato e sondaggi di opinione

SG90U (primo anno di applicazione 2003)  
05.01.1 - Pesca in acque marine e lagunari e servizi connessi  
05.01.2 - Pesca in acque dolci e servizi connessi

SG91U (primo anno di applicazione 2003)  
67.20.1 - Attivita' degli agenti e broker delle assicurazioni  
67.20.2 - Attivita' dei periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni

(\* Per l'evoluzione dello studio SG91U e' stato predisposto un apposito questionario, inviato anche ai soggetti classificati nelle attivita' economiche di seguito riportate:

67.13.2 - Attivita' professionale dei promotori e mediatori finanziari  
67.13.3 - Altre attivita' ausiliarie dell'intermediazione finanziaria n.c.a.

SG92U (primo anno di applicazione 2003)  
74.12.C - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attivita' in materia di amministrazione, contabilita' e tributi

SG93U (primo anno di applicazione 2003)  
74.87.5 - Design e styling relativo a tessili, abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili e altri beni personali o per la casa

SG94U (primo anno di applicazione 2003)  
92.11.0 - Produzioni cinematografiche e di video  
92.12.0 - Distribuzioni cinematografiche e di video  
92.20.0 - Attivita' radiotelevisive

SG95U (primo anno di applicazione 2003)  
93.04.1 - Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)  
93.04.2 - Stabilimenti idropinici ed idrotermali

SK26U (primo anno di applicazione 2003)  
63.30.2 - Attivita' delle guide e degli accompagnatori turistici

SK27U (primo anno di applicazione 2003)  
72.10.0 - Consulenza per installazione di sistemi hardware  
72.21.0 - Edizione di software  
72.22.0 - Altre realizzazioni di software e consulenza software  
72.30.0 - Elaborazione e registrazione elettronica dei dati  
72.60.0 - Altre attivita' connesse all'informatica

SK28U (primo anno di applicazione 2003)  
92.31.B - Creazioni e interpretazioni nel campo della regia di spettacolo  
92.31.C - Creazioni e interpretazioni nel campo della recitazione

SM41U (primo anno di applicazione 2003)

- 51.84.0 - Commercio all'ingrosso di computer, apparecchiature informatiche periferiche e di software
- 51.85.0 - Commercio all'ingrosso di altre macchine e di attrezzature per ufficio

SM80U (primo anno di applicazione 2003)

- 50.50.0 - Vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione

SM82U (primo anno di applicazione 2003)

- 51.52.1 - Commercio all'ingrosso di minerali metalliferi, di metalli ferrosi e semilavorati
- 51.52.2 - Commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati

SM83U (primo anno di applicazione 2003)

- 51.55.0 - Commercio all'ingrosso di prodotti chimici

SM84U (primo anno di applicazione 2003)

- 51.81.0 - Commercio all'ingrosso di macchine utensili
- 51.82.0 - Commercio all'ingrosso di macchine per le miniere, le cave, l'edilizia e il genio civile
- 51.83.0 - Commercio all'ingrosso di macchine per l'industria tessile, di macchine per cucire e per maglieria
- 51.86.0 - Commercio all'ingrosso di apparecchiature elettroniche per telecomunicazioni e di componenti elettronici
- 51.87.0 - Commercio all'ingrosso di altre macchine per l'industria, il commercio e la navigazione
- 51.88.0 - Commercio all'ingrosso di macchine, accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori

SM85U (primo anno di applicazione 2003)

- 52.26.0 - Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco

SM86U (primo anno di applicazione 2003)

- 52.63.2 - Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici

TD01U (primo anno di applicazione 2004)

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

TD02U (primo anno di applicazione 2004)

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

TD06U (primo anno di applicazione 2004)

- 17.54.6 - Fabbricazione di ricami

TD07A (primo anno di applicazione 2004)

- 17.71.0 - Fabbricazione di articoli di calzetteria

TD07B (primo anno di applicazione 2004)

- 17.72.0 - Fabbricazione di pullover, cardigan ed altri articoli simili a maglia
- 18.21.0 - Confezione di indumenti da lavoro
- 18.22.A - Confezione di abbigliamento esterno
- 18.22.B - Confezione di altri indumenti esterni realizzati con tessuti lavorati a maglia
- 18.23.A - Confezione di biancheria intima, corsetteria
- 18.23.B - Confezione di maglieria intima

## Circolare del 12/06/2007 n. 38

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

TD08U (primo anno di applicazione 2004)

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

TD10B (primo anno di applicazione 2004)

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

TD12U (primo anno di applicazione 2003)

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

TD13U (primo anno di applicazione 2006)

- 17.30.0 - Finissaggio dei tessuti

TD14U (primo anno di applicazione 2005)

- 17.11.0 - Preparazione e filatura di fibre tipo cotone
- 17.12.1 - Preparazione delle fibre di lana e assimilate, cardatura
- 17.12.2 - Filatura della lana cardata e di altre fibre tessili a taglio laniero
- 17.13.1 - Pettinatura e ripettinatura delle fibre di lana e assimilate
- 17.13.2 - Filatura della lana pettinata e delle fibre assimilate
- 17.14.0 - Preparazione e filatura di fibre tipo lino
- 17.15.0 - Torcitura e testurizzazione della seta e di filamenti sintetici o artificiali
- 17.16.0 - Fabbricazione di filati cucirini
- 17.17.0 - Preparazione e filatura di altre fibre tessili
- 17.21.0 - Tessitura di filati tipo cotone
- 17.22.0 - Tessitura di filati tipo lana cardata
- 17.23.0 - Tessitura di filati tipo lana pettinata
- 17.24.0 - Tessitura di filati tipo seta
- 17.25.0 - Tessitura di altre materie tessili
- 17.60.0 - Fabbricazione di tessuti a maglia

TD18U (primo anno di applicazione 2004)

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

TD34U (primo anno di applicazione 2004)

- 33.10.3 - Fabbricazione di protesi dentarie (compresa riparazione)

TG39U (primo anno di applicazione 2004)

- 70.31.0 - Agenzie di mediazione immobiliare

TG44U (primo anno di applicazione 2003)

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

TG61A (primo anno di applicazione 2003)

- 51.17.1 - Intermediari del commercio di prodotti ortofrutticoli
- 51.17.2 - Intermediari del commercio di altri prodotti alimentari, bevande e tabacco

TG61B (primo anno di applicazione 2003)  
51.15.0 - Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta

TG61C (primo anno di applicazione 2003)  
51.16.0 - Intermediari del commercio di prodotti tessili, abbigliamento, calzature e articoli in cuoio, pellicce

TG61D (primo anno di applicazione 2003)  
51.18.1 - Intermediari del commercio di prodotti di carta, cancelleria, libri  
51.18.2 - Intermediari del commercio di prodotti di elettronica  
51.18.3 - Intermediari del commercio di prodotti farmaceutici e di cosmetici  
51.18.4 - Intermediari del commercio di attrezzature sportive, biciclette e altri prodotti n.c.a.  
51.19.0 - Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno

TG61E (primo anno di applicazione 2003)  
51.14.0 - Intermediari del commercio di macchine, impianti industriali, navi e aeromobili, macchine agricole, macchine per ufficio

TG61F (primo anno di applicazione 2003)  
51.11.0 - Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati

TG61G (primo anno di applicazione 2003)  
51.12.0 - Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria

TG61H (primo anno di applicazione 2003)  
51.13.0 - Intermediari del commercio di legname e materiali da costruzione

TG66U (primo anno di applicazione 2004)  
72.10.0 - Consulenza per installazione di sistemi hardware  
72.21.0 - Edizione di software  
72.22.0 - Altre realizzazioni di software e consulenza software  
72.30.0 - Elaborazione e registrazione elettronica dei dati  
72.40.0 - Attivita' delle banche di dati  
72.50.0 - Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e apparecchiature informatiche  
72.60.0 - Altre attivita' connesse all'informatica

TG67U (primo anno di applicazione 2004)  
93.01.1 - Attivita' delle lavanderie industriali  
93.01.2 - Servizi delle lavanderie a secco, tintorie

TG74U (primo anno di applicazione 2004)  
74.81.1 - Studi fotografici  
74.81.2 - Laboratori fotografici per lo sviluppo e la stampa

TM01U (primo anno di applicazione 2003)  
52.11.2 - Supermercati  
52.11.3 - Discount di alimentari  
52.11.4 - Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari  
52.25.0 - Commercio al dettaglio di bevande (vini, birra ed altre bevande)  
52.27.1 - Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari  
52.27.2 - Drogherie, salumerie, pizzerie e simili  
52.27.3 - Commercio al dettaglio di caffe' torrefatto  
52.27.4 - Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari

TM02U (primo anno di applicazione 2003)  
52.22.0 - Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne

TM03A (primo anno di applicazione 2004)  
52.62.1 - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di alimentari e

bevande

52.63.3 - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di alimentari e bevande

TM03B (primo anno di applicazione 2004)

52.62.2 - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento

52.63.4 - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento

TM03C (primo anno di applicazione 2004)

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

52.62.5 - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di articoli di occasione, sia nuovi che usati

52.62.B - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a.

52.63.B - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di altri prodotti non alimentari

TM03D (primo anno di applicazione 2004)

52.62.3 - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di calzature e pelletterie

TM04U (primo anno di applicazione 2004)

52.31.0 - Farmacie

TM05U (primo anno di applicazione 2003)

52.42.1 - Commercio al dettaglio di confezioni per adulti

52.42.2 - Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati

52.42.3 - Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie

52.42.5 - Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte

52.43.1 - Commercio al dettaglio di calzature e accessori

52.43.2 - Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio

TM07U (primo anno di applicazione 2004)

52.41.2 - Commercio al dettaglio di filati per maglieria e di merceria

TM15A (primo anno di applicazione 2004)

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

52.73.0 - Riparazioni di orologi e di gioielli

TM27A (primo anno di applicazione 2004)

52.21.0 - Commercio al dettaglio di frutta e verdura

TM27B (primo anno di applicazione 2004)

52.23.0 - Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi

TM28U (primo anno di applicazione 2004)

52.41.1 - Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa

52.48.C - Commercio al dettaglio di tappeti

TM40A (primo anno di applicazione 2004)

52.48.A - Commercio al dettaglio di fiori e piante

ALLEGATO 3

STUDI DI SETTORE IN VIGORE A DECORRERE DAL PERIODO D'IMPOSTA 2006

1. COMPARTO DELLE MANIFATTURE

1.1 Valutazioni di carattere generale

Per il periodo d'imposta 2006 sono stati approvati 8 studi di settore che interessano complessivamente 25 attività economiche e che costituiscono il

risultato dell'"evoluzione" di 9 studi, già in vigore nei periodi d'imposta precedenti.

In particolare, è stato effettuato un accorpamento funzionale in un unico studio di settore di quelle attività che, pur essendo distribuite in diversi studi, hanno dimostrato di possedere caratteristiche comuni, come nel caso dello studio TD30U, che ha sostituito gli studi SD30U e SM26U relativo al comparto del commercio. Infatti perseguendo l'obiettivo, già intrapreso negli anni precedenti, della semplificazione degli adempimenti tributari a carico dei contribuenti che svolgono più attività economiche simili e che possono essere rappresentate con un unico studio di settore, evitando in tal modo di ricorrere all'annotazione separata, è stato elaborato, per il periodo d'imposta 2006, lo studio di settore TD30U, che costituisce l'evoluzione degli studi SD30U (Recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici, di materiale plastico per la produzione di materie prime plastiche e resine sintetiche e di rifiuti solidi urbani, industriali e biomasse) e SM26U (Commercio all'ingrosso di rottami e sottoprodotti della lavorazione industriale metallici e di altri materiali di recupero non metallici).

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

Nello svolgimento dell'attività di elaborazione, si è proceduto anche a realizzare un ampliamento della base dei dati utilizzati per effettuare la definizione dei nuovi gruppi omogenei, pervenendo, nella maggior parte degli studi approvati quest'anno, ad ottenere una più ampia articolazione dei "cluster". L'articolazione più dettagliata si è resa possibile grazie soprattutto all'approfondimento svolto sulle analisi delle informazioni raccolte, in fase di evoluzione degli studi, attraverso l'esame dei dati contenuti nei modelli utilizzati per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

## 1.2 Studi monitorati e studi approvati in via definitiva.

Nella seduta dell' 8 febbraio 2007 sono stati sottoposti alla Commissione degli Esperti i risultati delle valutazioni di carattere tecnico effettuate sugli studi appartenenti alla area c.d. "T.A.C." (TD06U-Ricami, TD07A-Calzetteria, TD07B-Maglieria, TD08U-Calzaturiero, TD13U -Finissaggio tessile, TD14U -Industrie tessili e TD10B-Biancheria per la casa) e sugli altri studi TD21U (Occhialeria) e TD33U (Oreficeria)..

Si ricorda che gli studi di settore per le attività manifatturiere interessati dall'applicazione "monitorata", sono i seguenti:

### a) Studi monitorati approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2004

L'articolo 2 del decreto 24 marzo 2005 ha previsto un'applicazione "monitorata" per i soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 e al 31 dicembre 2005, dei risultati derivanti dagli studi:

- 1) TD06U (ricami);
- 2) TD07A (calzetteria);
- 3) TD07B (maglieria);
- 4) TD08U (calzaturiero);
- 5) TD10B (biancheria per la casa).

### b) Studi monitorati approvati a decorrere dal periodo d'imposta 2005

L'articolo 2 del decreto 5 aprile 2006 ha previsto un'applicazione "monitorata" per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2005, dei risultati derivanti dagli studi:

- 1) TD14U (tessile);
- 2) TD21U (occhialeria);



3) TD33U (oreficeria).

Dalle analisi effettuate sui modelli allegati alle dichiarazioni per i periodi d'imposta 2004 e 2005 e' emerso che il settore dell'area cd. "TAC" risulta tuttora caratterizzato da una situazione di forte crisi e da un processo di riorganizzazione che vede la fuoriuscita progressiva delle imprese contoterziste ed un aumento del numero delle aziende specializzate nelle lavorazioni in conto proprio.

Inoltre, dalla elaborazione delle informazioni presenti nella Banca dati degli studi di settore e' emerso che il numero di imprese ed i margini operativi lordi sulle vendite si stanno riducendo progressivamente gia' da qualche anno.

Infine, le previsioni di istituti di ricerca hanno indicato per il triennio 2006-2008 incertezza sull'andamento dell'attivita' produttiva del comparto TAC.

In considerazione dei motivi sopra esposti, la Commissione ha chiesto che fosse prorogata al periodo d'imposta 2006 l'applicazione monitorata per i seguenti studi:

- Q TD07A - Fabbricazione di articoli di calzetteria;
- Q TD07B - Confezione di vestiario, Maglieria;
- Q TD08U - Fabbricazione di calzature;
- Q TD14U - Industrie Tessili;
- Q TD33U - Oreficeria.

Per lo studio TD13U (Finissaggio dei tessili) che appartiene all'area TAC, la Commissione ha chiesto di concedere l'applicazione monitorata per il periodo d'imposta 2006, pur non avendo lo stesso mai beneficiato di tale modalita' attuativa.

Conseguentemente, con decreto 20 marzo 2007, allo studio TD13U, e' stata attribuita l'applicazione monitorata per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Per quanto riguarda invece gli studi di settore TD06U e TD10B, dall'analisi delle informazioni presenti nella Banca dati degli studi di settore e' emerso un trend sostanzialmente positivo in termini di numero di imprese e di ricavi. Le previsioni per il triennio 2006-2008 dovrebbero confermare i risultati positivi raggiunti nel 2005.

Per le attivita' economiche legate alla produzione ed al confezionamento di occhiali, (TD21U) l'andamento fortemente negativo che ha caratterizzato il settore fino al 2004, ha registrato una decisa inversione di tendenza a partire dal 2005.

Infatti sia il numero di imprese che l'ammontare dei ricavi ed il Mol hanno mostrato, nel 2005, un aumento consistente.

La previsione per il triennio 2006-2008 e' di forte crescita dei ricavi e dei margini con tassi di variazione piu' consistenti nei primi due anni.

In sintesi, in considerazione dei motivi sopra esposti, quali appunto la previsione di una ripresa positiva delle attivita' nel triennio 2006-2008, la Commissione degli esperti non ha chiesto, per gli studi TD06U, TD10B e TD21U, la proroga dell'applicazione monitorata per il periodo d'imposta 2006.

Di conseguenza, con decreto ministeriale 20 marzo 2007, gli studi di settore TD06U (Ricami), TD10B (Biancheria per la casa), e lo studio di settore TD21U (Occhialeria), sono stati approvati in via definitiva, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Per gli studi di settore TD07A (Calzetteria), TD07B, (Maglieria), TD08U, (Calzaturiero) TD14U (Tessile) e TD33U (Oreficeria), e' stata invece disposta una proroga del monitoraggio anche per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

1.3 Aggiornamento dei correttivi specifici (c.d. non automatici) previsti per gli studi TD18U, TD20U, TD32U e TD35U.

Con decreto 20 marzo 2007 e' stato inoltre stabilito, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, per gli studi di settore TD18U, (Ceramica), TD20U e TD32U (Meccanica leggera e pesante) approvati in evoluzione con decreto ministeriale 17 marzo 2005, nonche' per lo studio TD35U, approvato con decreto ministeriale 5 aprile 2006, l'aggiornamento del cd. "fattore di adattamento" introdotto per la prima volta l'anno scorso e applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2005, le cui modalita' applicative sono specificate nelle relative note tecniche e metodologiche.

Si ricorda che l'applicazione dei correttivi, nonche' il conseguente abbattimento dei ricavi stimati, per le imprese non congrue, non avverra' in modo automatico (mediante l'applicazione del software Ge.Ri.Co.). Le riduzioni potranno essere riconosciute solo dagli Uffici locali, in sede di contraddittorio con il contribuente e su richiesta dello stesso, una volta verificate le condizioni previste. La riduzione si applichera' solo ed esclusivamente se la non congruita' dipendera' dalla mancata applicazione dei predetti correttivi.

Si precisa che era stato ritenuto necessario prevedere l'introduzione di tali correttivi per tener conto degli effetti conseguenti rispettivamente:

- Q per i settori della ceramica, alla particolare situazione di crisi di alcuni distretti;
- Q per i settori della meccanica leggera e pesante, all'aumento del costo delle materie prime che si e' verificato successivamente all'elaborazione dello studio;
- Q per il settore dell'editoria, della stampa e pre stampa, alla trasformazione in termini di innovazione tecnologica che ha indotto le imprese ad accrescere e modificare la propria dotazione di beni strumentali senza che cio' abbia, necessariamente, comportato un corrispondente incremento dei ricavi.

Per le specifiche modalita' applicative dei correttivi, si rinvia a quanto gia' precisato nella circolare n. 23/E del 22 giugno 2006, allegato n.3, paragrafi. 1.3.3. e seguenti.

1.4 Utilizzo delle giornate di sospensione dell'attivita' lavorativa, CIG ed istituti simili per il personale dipendente.

Per cogliere con sempre maggiore precisione lo stato di crisi economica che puo' investire alcuni settori del comparto, gia' dall'anno scorso su alcuni modelli degli studi di settore delle manifatture era stata inserita un'informazione riguardante il numero delle giornate di sospensione dell'attivita' lavorativa.

Tale informazione riguarda l'indicazione nel quadro A - Personale addetto all'attivita' - del numero delle giornate retribuite e non "effettivamente lavorate" dal personale dipendente interessato da provvedimenti di sospensione dell'attivita' lavorativa, come ad esempio il ricorso alla cassa integrazione guadagni (CIG o CIGS) o ad altri istituti assimilati.

Tuttavia, le giornate retribuite ai lavoratori dipendenti, depurate dalle giornate di sospensione, CIG (Cassa Integrazione Guadagni) ed altri istituti simili, erano state utilizzate esclusivamente per la costruzione dello studio di settore TD14U - Tessile, in vigore dal 2005.

Da quest'anno e' stato invece possibile utilizzare il numero delle giornate retribuite e non "effettivamente lavorate" dal personale dipendente interessato da provvedimenti di sospensione dell'attivita' lavorativa, per la costruzione di tutti gli studi di settore del comparto manifatturiero che sono stati evoluti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Tali informazioni, si ricorda, hanno quindi consentito di tener conto delle giornate "effettivamente lavorate" e sono state utilizzate per la determinazione dei gruppi omogenei, per la definizione della funzione di ricavo e per l'analisi della coerenza.

Si ribadisce infine, come già sottolineato con la circolare n. 23/E del 2006, che l'utilizzo del ricorso alla Cassa Integrazione Guadagni o a forme di sospensione dell'attività lavorativa, potrà essere valutato dagli Uffici locali dell'Agenzia, in sede di contraddittorio, come elemento di segnalazione delle possibili situazioni di difficoltà economica in cui versano le imprese.

1.5 L'introduzione di un "fattore di modulazione" del valore dei beni strumentali per gli studi: TD11U, TD13U e TD17U.

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

Nelle analisi condotte per l'elaborazione degli studi di settore TD11U (Olio) TD13U (Finissaggio del tessile) e TD17U (Fabbricazione gomma e plastica), è stata impiegata la variabile "valore dei beni strumentali" rapportandola all'effettivo utilizzo degli impianti, in modo tale da coglierne il reale apporto economico nel processo produttivo.

Come già accaduto per molti studi delle manifatture evoluti in passato, è stato costruito un indicatore, che viene determinato in modo automatico dal software GE.RI.CO. 2007, in grado di esprimere i diversi livelli di utilizzo della capacità produttiva degli impianti.

L'indicatore, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica (Kwh) ed il valore dei beni strumentali, consente di ponderare l'effetto della variabile "valore dei beni strumentali" nella stima dei ricavi, in funzione del grado di utilizzo del bene stesso. Per ulteriori precisazioni si rinvia a quanto riportato nell'allegato n. 3, prg. 1.4.3, punto A), della circolare n. 32/E del 2005 e nell'allegato n. 3, prg. 1.5 della circolare n. 23/E del 2006.

1.6 Informazioni inserite nel quadro Z - Dati Complementari. Studi di settore TD16U, TD28U e TD35U.

Per procedere all'evoluzione di alcuni studi di settore, in vigore antecedentemente al periodo d'imposta 2006, si è ritenuto opportuno introdurre, nel corpo del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nell'apposito "Quadro Z - Dati complementari" alcune nuove informazioni.

L'introduzione del quadro Z consente, infatti, da un lato, di non appesantire gli oneri del contribuente con l'invio di appositi questionari relativi agli studi da sottoporre a revisione e, dall'altro, di ottenere ulteriori informazioni.

In particolare, le informazioni richieste nei quadri Z degli studi di settore TD16U, TD28U e TD35U costituiscono una specificazione più dettagliata di elementi già richiesti genericamente all'interno dei quadri C o D. La parziale duplicazione della sezione trova giustificazione nella necessità che tali elementi siano rapportati ai ricavi con riferimento alle diverse tipologie di informazioni richieste.

1.7 Ulteriori informazioni richieste nei quadri C e D degli studi di settore già in vigore da precedenti periodi d'imposta: TD19U e TD47U.

Nello studio di settore TD19U, già in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2004, sono state inserite nel Quadro D - Elementi specifici dell'attività, all'interno della Sezione "Altri elementi specifici", due nuove informazioni nei righe D82 e D83 relative, rispettivamente, alle "Spese per consulenze e/o prove di laboratorio esterne per la marcatura CE dei prodotti" e alle "Spese per materiale e corsi di formazione del personale per la marcatura CE dei prodotti".

Nello studio di settore TD47U, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2005, sono state inserite nuove richieste di informazioni all'interno dei quadri C e D. In particolare:

nel Quadro C - Modalità di svolgimento dell'attività - è stata

inserita, all'interno della Sezione "Tipologia della clientela", al rigo D19, l'informazione relativa alla percentuale dei ricavi conseguiti relativi alla variabile "Industria tessile/abbigliamento"; nel quadro D - Elementi specifici dell'attivita' sono state inserite, nei rigi D42, D45 e D46, informazioni di dettaglio relative, rispettivamente, alla percentuale dei ricavi ottenuti con la produzione dei tubetti, in rapporto ai ricavi conseguiti con la produzione complessiva di tubi, tubetti, anime e anelli indicati al rigo D41, e alla percentuale dei ricavi ottenuti con la produzione di etichette adesive ed ad acqua e colla, in rapporto ai ricavi conseguiti con la produzione di carta adesiva ed etichette indicati al rigo D44.

#### 1.8 Studio di settore TD05U - Produzione e conservazione di carne

Le attivita' interessate dallo studio TD05U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 15.11.0 Produzione di carne, non di volatili e di prodotti della macellazione (attivita' dei mattatoi);
- 15.12.0 Produzione di carne di volatili, conigli e prodotti della loro macellazione;
- 15.13.0 Lavorazione e conservazione di carne e di prodotti a base di carne.

Lo studio di settore TD05U, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2006, costituisce l'evoluzione dello studio SD05U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003, e in vigore dal periodo d'imposta 2002.

Le nuove e piu' dettagliate informazioni hanno consentito di realizzare un'analisi piu' completa delle caratteristiche tipologiche delle imprese che operano nel settore al fine di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi e le variazioni di mercato all'interno del settore economico.

Anche l'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive dello studio in esame e' stata affinata. I precedenti indicatori- Rendimento per Addetto, Indice di durata delle scorte, Margine Operativo Lordo sulle Vendite - presenti nel vecchio studio SD05U, sono stati sostituiti, in parte, da nuovi indici sulla base dei quali e' stata svolta la predetta analisi. Essi sono: il Valore Aggiunto per Addetto (che sostituisce il rendimento per addetto), e la Resa del Capitale, mentre rimangono in vita l'Indice di durata delle scorte e il Margine Operativo Lordo sulle Vendite.

Giova sottolineare che il procedimento di cluster Analysis ha consentito di individuare un nuovo cluster, quello delle imprese specializzate nella produzione di prodotti a base di carni precotte o pronti da cuocere, passando quindi a nove cluster, in luogo degli otto cluster della versione precedente, che rappresentato in maniera completa le diverse tipologie d'impresa.

Durante la fase di elaborazione dello studio di settore TD05U, sono emerse alcune situazioni di non coerenza, relativamente all'indice del valore aggiunto per addetto, per le imprese che esternalizzano alcune fasi del processo di trasformazione.

Gli Uffici locali, nello svolgimento dei controlli, dovranno prestare particolare attenzione all'eventualita' che si verificano situazioni di non coerenza sull'indicatore "Valore Aggiunto per Addetto" relativamente alle imprese che, per la peculiarita' del processo produttivo, sono costrette a ricorrere all'esternalizzazione di alcune fasi del processo di trasformazione.

#### 1.9 Studio di settore TD11U - Fabbricazione di olio di oliva e di semi.

Le attivita' interessate dallo studio TD11U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 15.41.1 Produzione di olio di oliva grezzo;

- 15.41.2 Produzione di oli grezzi da semi oleosi;
- 15.42.1 Produzione di olio di oliva raffinato;
- 15.42.2 Produzione di olio e grassi da semi e da frutti oleosi raffinati.

Lo studio di settore TD11U e' il risultato della "evoluzione" dello studio di settore SD11U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

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

L'evoluzione dello studio ha consentito di individuare 8 nuovi cluster, in luogo dei 6 che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di individuare le imprese che effettuano il solo confezionamento e le imprese a ciclo discontinuo che confezionano il loro prodotto.

E' stato inoltre effettuato un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive.

Tale analisi viene ora infatti effettuata non piu' sulla base degli indicatori "rendimento per addetto" e "margine operativo lordo sulle vendite" presenti nel vecchio studio SD11U, ma utilizzando quattro indici, di cui 2 nuovi: la resa del capitale e l'indice di durata delle scorte. Il valore aggiunto per addetto, inoltre, sostituisce il rendimento per addetto, e il margine operativo lordo sulle vendite rimane invariato.

Nella definizione delle funzioni di regressione si e' tenuto inoltre conto delle possibili differenze dei risultati economici legate ai consumi di energia elettrica.

Si rimanda in particolare al punto 1.5 della presente circolare per ulteriori precisazioni in ordine al peso ed alla valutazione, ai fini della stima, che i consumi di energia elettrica assumono in questo studio.

Lo studio di settore TD11U si applica anche ad una particolare tipologia di aziende estrattrici dell'olio dalle sanse.

In sede di elaborazione dello studio, tali imprese non sono state individuate da un apposito cluster, in quanto il loro ridotto numero non presentava una significativita' statistica necessaria per definire un gruppo omogeneo di aziende con medesime caratteristiche: pertanto le stesse non risultano rappresentate dal modello statistico in considerazione della loro bassa numerosita'.

In considerazione della citata criticita', si richiama l'attenzione degli Uffici locali, in sede di svolgimento dell'attivita' di controllo, affinche' tengano in considerazione che le imprese che svolgono l'attivita' di estrazione dell'olio dalle sanse possono presentare ricavi inferiori rispetto a quelli dei produttori dell'olio di oliva, e potranno dimostrare, quindi, in sede di contraddittorio con l'Ufficio locale, che le eventuali situazioni di non congruita' possono ritenersi in tutto o in parte giustificate dalla mancanza di un apposito cluster di riferimento.

Infine gli Uffici locali dovranno tener conto di alcune specificita' del settore oleario, come l'andamento delle produzioni olivicole, che possono subire forti oscillazioni quantitative, nonche' l'andamento dei prezzi sui mercati nazionali ed esteri.

#### 1.10 Studio di settore TD13U - Finissaggio dei tessuti

L'attivita' interessata dallo studio TD13U e' quella relativa al codice di attivita':

##### 17.30.0. - Finissaggio dei tessuti

Lo studio di settore TD13U, approvato con carattere "monitorato" e' il risultato della "evoluzione" dello studio di settore SD13U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

La Commissione degli esperti, nella seduta dell' 8 febbraio 2007, ha espresso parere favorevole alla validazione dello studio TD13U, ma ha anche chiesto all'Amministrazione finanziaria di riconoscere allo studio la cd. "applicazione monitorata", oltretutto la sua immediata evoluzione a decorrere

dal periodo d'imposta 2007.

Consequentemente, con decreto ministeriale 20 marzo 2007, allo studio TD13U e' stata riconosciuta l'applicazione monitorata per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006.

Al riguardo, si precisa che i contribuenti che per il periodo d'imposta 2006 dichiarano ricavi non inferiori a quelli che risultano dall'applicazione dello studio di settore TD13U, non saranno assoggettabili ad accertamento ai sensi dell'art.10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sulla base dei maggiori ricavi determinati a seguito dell'applicazione dello studio che sara' oggetto di definitiva approvazione al termine della fase di monitoraggio.

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

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 6 nuovi cluster in luogo dei 5 che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di individuare meglio e distinguere, all'interno delle imprese che svolgono l'attivita' di finissaggio vero e proprio, le imprese di piu' grandi dimensioni da quelle piu' piccole.

E' stato inoltre effettuato un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive dello studio in esame.

Tale analisi viene ora infatti effettuata non piu' sulla base degli indicatori "rendimento per addetto" e "margine operativo lordo sulle vendite" presenti nel vecchio studio SD13U, ma utilizzando quattro indici, di cui 2 nuovi: la resa del capitale e l'indice di durata delle scorte. Il valore aggiunto per addetto, inoltre, sostituisce il rendimento per addetto, e il margine operativo lordo sulle vendite rimane invariato.

Nella definizione delle funzioni di regressione si e' tenuto inoltre conto delle possibili differenze dei risultati economici legate ai consumi di energia elettrica.

Lo stato di crisi del settore

Lo attivita' di finissaggio stanno attraversando un processo di riorganizzazione causato dalla situazione di crisi che interessa da alcuni anni l'intero comparto tessile.

La rapida riduzione dei volumi di tessuti e filati oggetto di produzione in Italia, ha finito per creare anche nella nobilitazione un eccesso di offerta alla quale ha fatto seguito una contrazione rapida delle tariffe di lavorazione.

Le tariffe medie di mercato sono attualmente, in valore assoluto, analoghe a quelle di 10 anni fa, a fronte di costi di produzione, come l'energia elettrica, il gas metano e la manodopera, che sono notevolmente aumentati.

Si e' modificata anche la tipologia di produzione. Inoltre sempre piu' spesso vengono richieste produzioni di piccoli lotti che comportano costi energetici ed utilizzo di manodopera simili a quelli necessari per la produzione di grandi quantitativi.

Tenuto conto che lo studio TD13U ha ottenuto il monitoraggio per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, e' necessario che, in sede di programmazione e di esecuzione dei controlli relativamente ai periodi d'imposta 2005 e precedenti, gli Uffici locali prestino la dovuta attenzione alle circostanze rappresentate in merito alla difficile congiuntura economica del settore. Inoltre, in caso di mancato adeguamento ai risultati dello studio di settore, il contribuente, in sede di contraddittorio, potra' rappresentare i motivi dello scostamento tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quello puntuale di riferimento e chiedere che vengano considerati debitamente le circostanze di crisi economica del settore sopra richiamate suscettibili di possibili anomalie anche ai fini della stima della congruita'

In particolare, si sottolinea che, gia' nella circolare n. 32 del 21 giugno 2005, veniva precisato che per il vecchio studio SD13U, in vigore fino al periodo d'imposta 2005, la Commissione degli Esperti, nella seduta del 16 febbraio 2005, aveva chiesto di introdurre il correttivo congiunturale

utilizzato per gli studi di settore della TAC. e, a seguito di tale richiesta, già con effetto dal periodo d'imposta 2004, allo studio SD13U è stato introdotto il medesimo correttivo congiunturale applicato agli studi di settore della TAC, che incide sulla funzione di ricavo. Si ritiene utile segnalare agli Uffici che, nella fase di contraddittorio con il contribuente, occorrerà procedere anche alla verifica della corretta indicazione dei dati riportati nei righi del modello che vengono utilizzati per fruire del correttivo, allo scopo di accertare la spettanza della predetta riduzione.

Il correttivo del valore del bene strumentale

Nel settore delle manifatture il valore dei beni strumentali ha sempre assunto un peso notevole nella funzione di ricavo.

Per tener presente questo fattore, è stato costruito un indicatore capace di misurare il diverso grado di utilizzo della capacità produttiva degli impianti, che è stato utilizzato anche nell'elaborazione dello studio TD13U. Tale indicatore, calcolato come rapporto tra i consumi di energia elettrica ed il valore dei beni strumentali, consente di ponderare l'effetto della variabile "valore dei beni strumentali" nella stima dei ricavi, in funzione del grado di utilizzo del bene stesso. In questo modo, ad esempio, le imprese che dispongono di una dotazione strumentale sottoutilizzata, se presentano un basso valore dell'indicatore, avranno un peso ridotto della variabile "valore dei beni strumentali". Al contrario, le imprese che presentano un più elevato grado di utilizzo della capacità produttiva degli impianti, avranno un contributo più rilevante del "valore dei beni strumentali" nella determinazione del ricavo stimato.

Per quanto riguarda invece gli aspetti dell'attività di accertamento era già stata segnalata agli Uffici locali dell'Agenzia la necessità di valutare "l'effettivo utilizzo" dei macchinari, anche sulla base dei consumi inerenti ai predetti beni.

Al riguardo, si ribadisce la necessità che, in sede di contraddittorio, venga adeguatamente valutato "l'effettivo utilizzo dei dei macchinari anche sulla base dei consumi inerenti i predetti beni.

Inoltre, si richiama l'attenzione degli Uffici sulla valutazione dell'età e del livello di obsolescenza dei macchinari: infatti, tener conto esclusivamente del valore a costo storico degli stessi potrebbe non essere sempre indicativo del loro effettivo grado di efficienza e di apporto produttivo, generando conseguentemente situazioni di incoerenza rispetto agli indicatori economici utilizzati.

In sede di contraddittorio con gli Uffici dell'Agenzia, il contribuente potrà dimostrare che eventuali anomalie riscontrate, rispetto ai risultati dell'applicazione dello studio, ai fini della stima della congruità dei ricavi, nonché agli indicatori di coerenza, potrebbero essere riconducibili al "particolare" utilizzo dei beni strumentali nel proprio processo produttivo.

1.11 Studio di settore TD15U - Produzione di latte.

Le attività interessate dallo studio TD11U sono quelle relative ai seguenti codici attività:

- 15.51.1 Trattamento igienico del latte;
- 15.51.2 Produzione dei derivati del latte.

Lo studio di settore TD15U è il risultato della "evoluzione" dello studio di settore SD15U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

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

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di individuare 7 nuovi cluster, in luogo dei 6 che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di individuare con un maggior dettaglio, le specializzazioni di

prodotto ora articolate in formaggi duri, freschi vaccini e bufalini, vaccini ed ovini, vaccini freschi e molli, e semiduri vaccini ed ovini. E' stato inoltre effettuato un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive dello studio in esame. Tale analisi viene ora infatti effettuata non piu' sulla base dei precedenti indicatori presenti nel vecchio studio SD11U.

Al "rendimento per addetto" e' stato sostituito il "valore aggiunto per addetto"; l'indice di durata delle scorte e' rimasto invariato, ma sono stati aggiunti 2 ulteriori indicatori: il margine operativo lordo sulle vendite e la resa del capitale.

Nella definizione delle funzioni di regressione si e' tenuto inoltre conto delle possibili differenze di risultati economici legate alla percentuale sulle quantita' prodotte e/o lavorate di "Latte bufalino".

1.12 Studio di settore TD17U - Fabbricazione di altri prodotti in gomma, lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche, ecc.

Le attivita' interessate dallo studio TD17U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 25.13.0 Fabbricazione di altri prodotti in gomma;
- 25.21.0 Fabbricazione di lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche;
- 25.22.0 Fabbricazione di imballaggi in materie plastiche;
- 25.23.0 Fabbricazione di articoli in plastica per l'edilizia;
- 25.24.0 Fabbricazione di altri articoli in materie plastiche.

Lo studio di settore TD17U e' il risultato dell'"evoluzione" dello studio SD17U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione del nuovo studio ha consentito di individuare 31 nuovi cluster in luogo dei 16 che formavano la struttura del precedente studio, ed ha colto con maggiore precisione le diverse specializzazioni presenti sul mercato. Nel nuovo studio i cluster sono stati determinati utilizzando diversi fattori discriminanti, come l'aspetto dimensionale della struttura, il mercato di riferimento, la monocommittenza.

Il nuovo studio ha permesso inoltre un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive. Tale analisi viene infatti ora effettuata non piu' sulla base degli indicatori relativi all'"indice di durata delle scorte", al "rendimento per addetto" e al "margine operativo lordo sulle vendite", ma utilizzando quattro indicatori, di cui due nuovi: indice di durata delle scorte, valore aggiunto per addetto, margine operativo lordo sulle vendite e resa del capitale.

Si segnala all'attenzione degli Uffici locali che il comparto delle piccole e medie imprese del settore della fabbricazione di articoli di plastica e gomma sta registrando, negli ultimi anni, una congiuntura economica non favorevole, a causa, tra l'altro, della concorrenza sempre piu' insidiosa dei paesi emergenti, ed in particolare della Cina, che incide pesantemente sulla competitivita' delle imprese, anche se il quadro previsionale dell'evoluzione delle attivita' economiche del settore, gia' a partire dall'anno 2006, indica una leggera ripresa della produzione e delle vendite.

1.13 Studio di settore TD23U - Laboratori di cornici

L'attivita' interessata dallo studio TD23U e' quella relativa al seguente codice attivita':

20.51.2 Laboratori di cornici

Lo studio di settore TD23U e' il risultato dell'"evoluzione" dello studio SD23U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione del nuovo studio ha consentito di individuare 6 nuovi cluster



in luogo dei 4 che formavano la struttura del precedente studio, ed ha colto con maggiore precisione il fattore dimensionale (con i grandi laboratori di cornici su misura) ed il progressivo cambiamento del mercato di riferimento (laboratori tradizionali che producono anche in serie), la tipologia di attivita' delle imprese e la specializzazione del processo produttivo o di lavorazione.

L'elaborazione del nuovo studio TD23U ha permesso inoltre un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive. Tale analisi viene infatti ora effettuata non piu' sulla base degli indicatori relativi all' "indice di durata delle scorte", al "rendimento per addetto" e al "margine operativo lordo sulle vendite", ma utilizzando quattro indicatori, di cui due nuovi: indice di durata delle scorte, valore aggiunto per addetto, margine operativo lordo sulle vendite e ricarico.

La particolare tipologia di attivita' svolta dai laboratori di cornici, rende necessario richiamare l'attenzione degli Uffici, nello svolgimento dei controlli, su alcuni punti di particolare rilevanza:

nello svolgimento dell'attivita' dei laboratori di cornici, i beni strumentali incidono in misura minore rispetto ad altri fattori sulla capacita' dell'impresa di produrre ricavi. L'attivita' e' generalmente svolta in locali di ridotte dimensioni che non consentono l'acquisto di rilevanti beni strumentali. L'acquisizione di beni strumentali nuovi, infine, non si verifica frequentemente nel corso dell'attivita'. Di conseguenza, la vita media dei beni strumentali dei cornici risulta essere molto piu' lunga rispetto a quella di altri settori. Questo fenomeno puo' comportare un'usura dei beni impiegati con conseguente calo di produttivita';

gli acquisti di materia prime possono risultare superiori alle esigenze produttive ed al volume di produzione, poiche' le imprese sono costrette ad acquistare merci in quantita' maggiore rispetto alla momentanea necessita' a causa delle oscillazioni di prezzo ed anche per realizzare economie di scala, nonche' per la necessita' di fornirsi di un vasto campionario nel tentativo di contrastare la forte concorrenza della grande distribuzione. Questa modalita' di approvvigionamento puo' determinare anomalie per quanto riguarda l'indicatore di coerenza della durata delle scorte;

altri fattori possono incidere sul sovradimensionamento del magazzino: l'influenza del "fattore moda", cui risulta soggetta l'attivita' dei cornici, oltre alla deperibilita' di alcune materie prime, nonche' la necessita' di differenziare l'offerta per la forte concorrenza che proviene dalla grande distribuzione.

Si richiama infine l'attenzione degli Uffici su alcune circostanze gia' segnalate nella circolare n. 39/E del 17 luglio 2003, nella quale era stato evidenziato che: "... occorre tener presente che la forte concorrenza determinata in questi ultimi anni dall'apertura di grossi centri commerciali e centri bricolage, che offrono articoli di modesta qualita' a prezzi molto bassi, potrebbe costringere le aziende a praticare riduzioni di prezzo su articoli di qualita' superiore con margini di ricarico minimi....".

1.14 Studio di settore TD30U - Riciclaggio e commercio all'ingrosso di rifiuti e rottami.

Le attivita' interessate dallo studio TD30U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

37.10.1 Recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;

37.20.1 Recupero e preparazione per il riciclaggio di materiale plastico per la produzione di materie prime plastiche, resine sintetiche;

37.20.2 Recupero e preparazione per il riciclaggio di rifiuti solidi urbani, industriali e biomasse;

51.57.1 Commercio all'ingrosso di rottami e sottoprodotti della lavorazione industriale metallici;

51.57.2 Commercio all'ingrosso di altri materiali di recupero non metallici (vetro, carta, cartoni, ecc.).

Lo studio di settore TD30U costituisce un'evoluzione degli studi di settore SM26U e SD30U approvati, rispettivamente, con decreto ministeriale del 16 febbraio 2001 e del 6 marzo 2003, ed entrati in vigore, il primo, a decorrere dal periodo d'imposta 2000, ed il secondo, dall'anno d'imposta 2002.

L'evoluzione e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004 e sulla base delle informazioni contenute nel questionario ESD30 inviato a tutti i contribuenti interessati dagli studi SD30U e SM26U.

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

L'elaborazione del nuovo studio di settore ha consentito, in termini di semplificazione, il venir meno dell'obbligo di annotazione separata per i soggetti che operano in due o piu' unita' locali non situate nello stesso territorio comunale, (imprese "multipunto"), ed anche per i soggetti che svolgono due o piu' attivita' diverse ma con caratteristiche analoghe, cd. "imprese multiattivita'".

Lo studio di settore TD30U, a causa della stretta relazione esistente tra l'attivita' di lavorazione e quella della commercializzazione di rifiuti, rottami e cascami, ha permesso di riunire in un unico studio i due precedenti studi SD30U ed SM26U.

Alcuni cluster sono stati oggetto di una migliore definizione in relazione soprattutto alla specializzazione dell'attivita' svolta dall'impresa, mentre altri sono costituiti da nuovi gruppi omogenei, non intercettati dai precedenti modelli statistici.

Inoltre e' stato possibile effettuare anche un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive. Tale analisi viene ora infatti effettuata sulla base di 4 diversi indicatori economici solo in parte mutuati dai precedenti studi: "Ricarico", "Valore aggiunto per addetto", "Margine Operativo Lordo sulle Vendite" e "Resa del capitale".

Infine, nella definizione delle funzioni di regressione si e' tenuto conto anche delle possibili differenze di risultati economici legate al trattamento e/o lavorazione dei rifiuti, rottami e cascami (con ottenimento della materia prima seconda) e al legno e sughero.

La particolare tipologia di attivita' svolta dalle aziende operanti nel comparto interessato dallo studio TD30U, rende necessario richiamare l'attenzione degli Uffici, nello svolgimento dell'attivita' di controllo, su alcuni punti di particolare rilevanza:

1. esiste una oggettiva difficolta' nella valutazione delle giacenze di magazzino, dovuta essenzialmente al fatto che esse risultano soggette a indici di variabilita' superiori alla media e caratterizzate dalla cospicua presenza di elementi aleatori, correlati alla capacita' di assorbimento del mercato. I materiali riciclati, infatti, possono, nel passaggio da un esercizio d'imposta all'altro, risultare scarsamente commerciabili e, quindi, soggetti ad una sensibile perdita di valore, che, nei casi estremi di assoluta invendibilita', potrebbero generare la necessita' di sostenere nuovi costi per successive ed eventuali operazioni di smaltimento e/o recupero;
2. nell'esame delle singole realta' relative al settore di riciclaggio di materie plastiche, gli Uffici dovranno tenere in considerazione che il differente trattamento dei materiali che risulta necessario per il riciclaggio di plastica post-consumo o di scarti da una parte, e per quello dei rifiuti plastici industriali dall'altra, puo' incidere sulle strutture aziendali e determinare costi di gestione diversi;
3. in relazione al fenomeno dell'automatizzazione che tende a caratterizzare sempre maggiori fasi dell'attivita' di riciclo, occorre ricordare che gia' nelle circolari 54/E del 2001 e 39/E del 2003 relative, rispettivamente, agli studi SM26U e SD30U, veniva richiamato

all'attenzione degli Uffici il fenomeno relativo ai cospicui investimenti che le imprese interessate dallo studio in oggetto erano e sono tenute a sostenere per adempiere agli obblighi imposti dalla normativa di settore, investimenti che, peraltro, non sempre sono correlabili ad una piu' elevata capacita' di produrre ricavi;

4. nel settore del riciclaggio di materie plastiche si assiste ad un peggioramento qualitativo dei materiali da riciclare che puo' determinare situazioni critiche in cui, pur in presenza di impianti altamente automatizzati, risulta necessario un maggior intervento di manodopera per la selezione manuale delle impurita'. Lo studio di settore TD30U ha tenuto in debita considerazione tale problematica, non solo inserendo la variabile "selezione manuale delle impurita'" all'interno della sezione "Fasi della lavorazione" ma, soprattutto, utilizzandola all'interno dell'analisi discriminante diretta all'individuazione dei gruppi omogenei delle imprese operanti nel comparto;
5. i costi che le imprese sostengono per ricorrere a cooperative fornitrici di manodopera e di altri servizi temporanei allo scopo di ottimizzare i costi ed avere elevata flessibilita' nella capacita' di riciclo possono essere considerati sostitutivi di quei costi che sarebbe necessario sostenere nel caso in cui tutta l'attivita' fosse svolta internamente da parte delle imprese, con assunzione diretta di manodopera dipendente.

1.15 Studio di settore TD31U - Fabbricazione di saponi, detersivi e detergenti e di agenti organici tensioattivi, specialita' chimiche per uso domestico e per manutenzione, profumi e cosmetici, oli essenziali.

Le attivita' interessate dallo studio TD31U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 24.51.1 Fabbricazione di saponi, detersivi e detergenti e di agenti organici tensioattivi;
- 24.51.2 Fabbricazione di specialita' chimiche per uso domestico e per manutenzione
- 24.52.0 Fabbricazione di profumi e cosmetici;
- 24.63.0 Fabbricazione di oli essenziali.

Lo studio di settore TD31U e' il risultato dell'"evoluzione" dello studio SD31U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di realizzare un'analisi piu' completa delle caratteristiche tipologiche e strutturali delle imprese che operano nel settore merceologico, ampliando il numero dei gruppi omogenei, passati dai 4 cluster complessivi, che formavano la struttura dei precedenti studi, agli attuali 7 cluster.

Rispetto alla precedente versione dello studio SD31U, l'attuale TD31U definisce maggiormente le specializzazioni produttive presenti all'interno del settore. Nella nuova versione dello studio, in particolare, sono stati individuati cluster specifici per le imprese che realizzano creme ed altri prodotti cosmetici (cluster 1), prodotti per capelli (cluster 4) e detergenti per industrie e comunita' (cluster 5). E' stato inoltre individuato un nuovo cluster di imprese di piccole dimensioni operanti in conto proprio, che commercializzano anche prodotti di terzi (cluster 6).

L'elaborazione del nuovo studio TD31U ha permesso inoltre un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive. Tale analisi viene infatti ora effettuata non piu' sulla base degli indicatori relativi all' "indice di durata delle scorte", al "rendimento per addetto" e al "margine operativo lordo sulle vendite", ma utilizzando quattro indicatori, di cui due nuovi: indice di durata delle scorte, valore aggiunto per addetto, margine operativo lordo sulle vendite e resa del capitale.

2. COMPARTO DEL COMMERCIO

## 2.1 Valutazioni di carattere generale

Per il periodo d'imposta 2006 sono stati approvati, 16 studi di settore che interessano complessivamente 28 attivita' economiche del comparto del commercio e che costituiscono il risultato dell'"evoluzione" di 14 studi gia' in vigore nei periodi d'imposta precedenti, cui si aggiungono 2 studi di nuova elaborazione.

L'individuazione delle variabili da utilizzare per l'applicazione degli studi di settore evoluti e' stata effettuata sulla base delle informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, mentre l'individuazione delle variabili da utilizzare per l'applicazione dei nuovi studi di settore SM87U e SM88U e' stata effettuata sulla base delle informazioni contenute nei questionari approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 27 settembre 2005.

## 2.2 Aggiornamento del fattore correttivo per lo studio TM04U - Farmacie.

Considerate le modifiche normative che hanno interessato il settore delle farmacie, nel periodo d'imposta 2006, e' stato necessario aggiornare gli appositi correttivi nello specifico modello TM04U, allegato ad UNICO 2007 (in particolare nel Quadro X). E' stato previsto inoltre un correttivo che tiene conto delle determinazioni AIFA del 30 dicembre 2005, del 3 luglio 2006 e del 27 settembre 2006, in vigore rispettivamente dal 15 gennaio, 15 luglio e 1 ottobre 2006, che hanno previsto rispettivamente una riduzione dei prezzi dei farmaci di fascia A dispensati o impiegati dal SSN pari al 4,4%, allo 0,6% e al 5%.

Inoltre, sempre nel quadro X, e' stato aggiornato il correttivo che consentiva nel periodo d'imposta 2005 di neutralizzare gli eventuali effetti negativi conseguenti alla entrata in vigore del D.L. 27 maggio 2005, n. 87, convertito dalla legge 26 luglio 2005, n. 149, al fine di tener conto delle modifiche normative apportate dal D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006 n. 248. L'applicazione dell'apposito sconto riguarda la vendita di prodotti di fascia C, medicinali senza ricetta (SOP) e di automedicazione/OTC.

Entrambi i correttivi indicati si applicano nei confronti esclusivamente dei soggetti non congrui alle risultanze degli studi. E' opportuno segnalare che, analogamente allo scorso anno, l'abbattimento dei ricavi stimati, non viene applicato in modo "automatico". Il contribuente, pertanto, dovra' inserire le informazioni richieste, mentre il software GE.RI.CO. visualizzera' esclusivamente l'importo della riduzione. Tale riduzione, determinata sulla base dei calcoli risultanti dalla procedura GE.RI.CO., verra' riconosciuta solo dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e solo su richiesta del contribuente, dopo aver verificato, in sede di contraddittorio, la sussistenza dei presupposti per la concessione del correttivo.

L'Ufficio pertanto avra' cura di verificare, in fase del contraddittorio, la documentazione dalla quale risulti l'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dalla vendita di medicinali senza ricetta (SOP e automedicazione/OTC), sui quali e' stato praticato lo sconto ai sensi del D.L. 27 maggio 2005, n. 87, convertito dalla legge 26 luglio 2005, n. 149 e D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006 n. 248, nonche' l'ammontare complessivo dello sconto effettuato ai sensi della normativa richiamata.

Inoltre, andra' verificata la documentazione dalla quale risultano le consistenze di magazzino di farmaci di Fascia A alla data del 01/01/2006 e del 31/12/2006.

## 2.3 Studio di settore TM13U - Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita'

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

Lo studio di settore TM13U e' il risultato della evoluzione dello studio SM13U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003 e in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto, che vengono colte dalla nuova formulazione dello studio TM13U.

La versione evoluta ha consentito l'introduzione di nuove variabili e una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi utilizzati dai contribuenti, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dagli 8 cluster dello studio SM13U, agli attuali 10.

Occorre ricordare che l'attivita' di "Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici" e' caratterizzata dal fatto che la maggior parte dei beni venduti e' costituita da generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso. L'Agenzia delle Entrate, in relazione a tali ricavi, con la circolare n. 39/E del 17 luglio 2003 ha ritenuto di non effettuare stime ai fini dell'attivita' di accertamento, in quanto gli stessi risultano di determinazione certa. Conseguentemente nella stima effettuata dal software GE.RI.CO. viene automaticamente escluso l'ammontare dei ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso, e vengono presi in considerazione solo i ricavi derivanti dalla vendita degli altri beni.

E' opportuno ricordare che la causa di inapplicabilita' di cui al punto 2 del paragrafo 5 delle istruzioni generali comuni a tutti i modelli per l'applicazione degli studi di settore non sussiste per lo studio TM13U. Pertanto, i contribuenti che svolgono come attivita' prevalente quella di "Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici", codice attivita' 52.47.2, devono applicare lo studio di settore TM13U, utilizzando il presente modello per l'applicazione degli studi di settore, anche se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attivita' non prevalenti supera il 20% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

2.4 Studio di settore TM23U - Commercio all'ingrosso di medicinali, di articoli medicali e ortopedici

Le attivita' interessate sono quelle relative ai codici:

51.46.1 - Commercio all'ingrosso di medicinali;

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

Lo studio di settore TM23U sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2006, lo studio di settore SM23U approvato con decreto ministeriale del 08 marzo 2002.

L'evoluzione dello studio SM23U e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al modello di dichiarazione UNICO 2005, per il periodo d'imposta 2004.

Tra le principali novita' dello studio TM23U e' possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 10 cluster che caratterizzavano la precedente versione ai 15 attuali.

Rispetto alla vecchia versione dello studio, si e' accentuata la distinzione tra le imprese con un'offerta focalizzata su una specifica categoria merceologica da quelle che trattano una gamma eterogenea di prodotti. Per quanto concerne l'aspetto dimensionale, il settore e' contraddistinto da realta' di piccole dimensioni alle quali si affianca un numero, comunque rilevante, di imprese che dispongono di una struttura piu' articolata sia come numerosita' di addetti e di agenti/rappresentanti sia come disponibilita' di spazi a supporto all'attivita'. I nuovi modelli di business emersi con l'evoluzione dello studio sono i grossisti che

effettuano la vendita al dettaglio, quelli che rivolgono l'offerta in maniera pressoché esclusiva alla Grande Distribuzione Organizzata nonché i grossisti di articoli ortopedici di più grandi dimensioni.

#### 2.5 Studio di settore TM24U - Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 51.47.2 - Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria.

Lo studio di settore TM24U è il risultato dell'evoluzione dello studio SM24U, approvato con decreto ministeriale del 15 febbraio 2002, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attività.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto che operano in due o più unità locali non situate nello stesso territorio comunale, che vengono colte dalla nuova formulazione dello studio TM24U.

L'evoluzione ha consentito una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi grazie, soprattutto, ad una nuova classificazione della "Tipologia della clientela".

Infatti, con l'introduzione delle nuove variabili, presenti nel quadro Z del vecchio modello SM24U, è stato possibile ottenere una migliore definizione dei soggetti specializzati nella commercializzazione dei prodotti per l'Ufficio che, nel nuovo studio, vengono distinti anche in relazione al fattore dimensionale. È stato, quindi, ampliato il numero dei gruppi omogenei, passando dagli 8 cluster che caratterizzavano il precedente studio agli attuali 9.

L'elaborazione del nuovo studio ha portato, inoltre, ad un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attività produttive. Tale analisi, infatti, viene ora effettuata sulla base dei nuovi indicatori "margine operativo lordo sulle vendite" e "valore aggiunto per addetto", oltre che in relazione ai tradizionali indici relativi al "ricarico" e alla "rotazione del magazzino".

Infine, nella definizione delle funzioni di regressione si è tenuto conto della percentuale di lavoro prestato dal personale non dipendente e delle possibili differenze di risultati economici che risultano legate alla particolare tipologia di clientela costituita dai consumatori privati.

#### 2.6 Studio di settore TM31U - Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria

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

Lo studio di settore TM31U è il risultato dell'evoluzione dello studio SM31U, approvato con decreto ministeriale del 8 marzo 2002, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attività.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore ha consentito una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi e strutturali utilizzati dai contribuenti, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 9 cluster del vecchio studio SM31U agli attuali 17.

L'evoluzione dello studio ha condotto all'individuazione di nuovi modelli di business. Gli elementi che hanno maggiormente contribuito a suddividere i soggetti in gruppi omogenei sono stati la tipologia di offerta, di clientela, di acquisto nonché la dimensione della struttura. In particolare, la tipologia di offerta ha permesso di rilevare le imprese con un'offerta focalizzata su una specifica categoria merceologica, ossia gioielleria in argento piuttosto che posateria in argento, vasellame ed oggettistica varia in argento, oreficeria a peso piuttosto che a cartellino,

gioielli in platino ed in altri materiali preziosi nonché grossisti che effettuano la vendita di prodotti con marchio commerciale proprio. La modalità d'acquisto, ha permesso di rilevare i grossisti che si approvvigionano in maniera significativa da "produttori depositari di marchio", "raccoglitori", nonché da "privati". La tipologia di clientela, ha consentito di far emergere le imprese che orientano la propria offerta verso una clientela costituita in larga parte da "imprese ed enti pubblici e privati". Infine, la dimensione della struttura ha consentito di differenziare le imprese di grandi dimensioni da quelle di più piccole dimensioni.

## 2.7 Studio di settore TM33U - Commercio all'ingrosso di cuoio, pelli e pellicce

Le attività interessate dallo studio sono quelle relative ai codici:

51.24.1 - Commercio all'ingrosso di cuoio e pelli gregge e lavorate (escluse le pelli da pellicceria);

51.24.2 - Commercio all'ingrosso di cuoio e pelli gregge e lavorate per pellicceria;

51.42.2 - Commercio all'ingrosso di pellicce.

Lo studio di settore TM33U costituisce evoluzione dello studio SM33U, approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

Il nuovo studio è stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004.

L'evoluzione dello studio in esame ha consentito, anche sulla base delle informazioni richieste nel quadro Z, di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi e le variazioni del mercato all'interno del settore economico. Ciò ha permesso una migliore definizione dei gruppi omogenei rispetto a quella espressa dal precedente studio e, pur rimanendo inalterate le situazioni di assortimento misto che caratterizzano la maggior parte delle realtà del comparto, una migliore distinzione tra greggisti, venditori di semilavorati e commercianti di pelli conciate.

In particolare sono stati individuati 8 gruppi omogenei, in luogo dei 7 che caratterizzavano lo studio SM33U e la cluster analysis, pur conservando nelle linee essenziali la struttura precedente, si è arricchita di due nuovi cluster relativi ai soggetti specializzati nella vendita di semilavorati.

Lo studio TM33U ha determinato, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto che operano in due o più unità locali non situate nel territorio comunale, che verranno colte dal nuovo studio.

Al fine di migliorare l'analisi della coerenza, nella nuova versione dello studio di settore, la distribuzione ventilica è stata suddivisa in base alla forma giuridica e al personale dipendente. Inoltre, è stato introdotto, in aggiunta a quelli previsti dal precedente studio, l'indicatore di coerenza del "Ricarico" determinato dal rapporto fra "ricavi" e "costo del venduto".

In relazione all'applicazione di questo studio occorre considerare il valore che assume l'indice di rotazione di magazzino nei confronti dei soggetti che si approvvigionano di pelli tramite aste, che si svolgono a dicembre di ogni anno e determinano l'introduzione in stock della merce che entrerà in campionario nell'esercizio successivo.

L'analisi delle imprese che fanno ricorso a tale tipologia di acquisto ha evidenziato che, per alcune di esse, l'indice di rotazione si colloca sulla fascia alta della relativa scala ventilica, con una consistenza di magazzino maggiore rispetto a quella delle altre imprese appartenenti allo stesso cluster. Pertanto, tale tipologia di soggetti potrebbe presentare valori anomali in termini di coerenza.

## 2.8 Studio di settore TM34U - Commercio all'ingrosso di calzature, pelletterie e articoli da viaggio

Le attività interessate dallo studio sono quelle relative ai codici:

51.42.4 - Commercio all'ingrosso di calzature e accessori;  
51.47.8 - Commercio all'ingrosso di articoli in cuoio e articoli da viaggio.  
Lo studio di settore TM34U costituisce evoluzione dello studio SM34U, approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.  
Il nuovo studio e' stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004.  
L'evoluzione dello studio in esame ha consentito di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi e le variazioni del mercato all'interno del settore economico. Cio' ha permesso una migliore definizione dei gruppi omogenei, che risultano essere 12 rispetto ai 7 individuati nel precedente studio, e l'individuazione di nuove tipologie di vendita, mercati e realta' con una struttura piu' significativa ed articolata.  
In particolare, si registra una piu' precisa definizione di gruppi omogenei e l'emersione di 4 gruppi omogenei non presenti nel vecchio studio. Di questi, uno si caratterizza per l'orientamento verso l'esportazione, uno per l'aspetto dimensionale (grandi grossisti) e due per la particolare tipologia di vendita (ambulante e a libero servizio).  
Al fine di migliorare l'analisi della coerenza, nella nuova versione dello studio di settore, la distribuzione ventifica e' stata suddivisa in base alla forma giuridica e al personale dipendente. Inoltre, e' stato introdotto, in aggiunta a quelli previsti dal precedente studio, l'indicatore di coerenza del "Ricarico" determinato dal rapporto fra "ricavi" e "costo del venduto"

#### 2.9 Studio di settore TM39U - Commercio al dettaglio di combustibili per uso domestico e per riscaldamento

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.48.D - Commercio al dettaglio di combustibili per uso domestico e per riscaldamento.  
Lo studio di settore TM39U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SM39U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.  
L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.  
Il nuovo studio di settore determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto che operano in due o piu' unita' locali non situate nello stesso territorio comunale, che vengono colte dalla nuova formulazione dello studio TM39U.  
L'evoluzione ha consentito una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi grazie, soprattutto, ad una nuova individuazione dei cluster basata sui "prodotti venduti".  
L'elaborazione del nuovo studio TM39U ha portato, inoltre, ad un affinamento dell'analisi della coerenza economica in cui sono state utilizzate anche le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente.

#### 2.10 Studio di settore TM40B - Commercio ambulante di fiori, piante e sementi

L'attivita' interessata e' quella relativa ai codici attivita':  
52.62.A - Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di fiori, piante e sementi;  
52.63.A - Commercio al dettaglio ambulante itinerante di fiori, piante e sementi.  
Lo studio di settore TM40B e' il risultato dell'evoluzione dello studio SM40B, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alle medesime attivita'.  
L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.  
Il nuovo studio di settore ha consentito una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi e strutturali utilizzati dai



contribuenti, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 6 cluster del vecchio studio SM40B agli attuali 8.

2.11 Studio di settore TM42U - Commercio al dettaglio di articoli medicali ed ortopedici

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.32.0 - Commercio al dettaglio di articoli medicali ed ortopedici.

Lo studio di settore TM42U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SM42U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore ha consentito una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi e strutturali utilizzati dai contribuenti, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 5 cluster del vecchio studio SM42U agli attuali 8. I fattori discriminanti in base ai quali vengono distinti i nuovi gruppi omogenei sono costituiti dalla tipologia di offerta, dalla tipologia di attivita', nonche' la tipologia di clientela.

In particolare, si e' accentuata la distinzione tra le imprese con un'offerta focalizzata su una specifica categoria merceologica (prodotti per l'infanzia, ausili uditivi, articoli ortopedici di serie nonche' articoli medicali) da quelle che trattano una gamma eterogenea di prodotti (prodotti per l'infanzia, abbigliamento intimo/mare, prodotti di erboristeria, attrezzature ed articoli sportivi). I nuovi modelli di business emersi con l'evoluzione dello studio comprendono il gruppo delle imprese che rivolgono l'offerta in larga prevalenza a soggetti riconosciuti con spesa a carico del Servizio Sanitario Nazionale.

Il nuovo studio di settore determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto, che verranno colte dal nuovo studio.

2.12 Studio di settore TM43U - Commercio al dettaglio di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura e il giardinaggio.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.46.4 - Commercio al dettaglio di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura e il giardinaggio.

Lo studio di settore TM43U e' il risultato della evoluzione dello studio SM43U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003 e in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto, che vengono colte dalla nuova formulazione dello studio TM43U.

La versione evoluta dello studio ha messo in evidenza una migliore definizione dei modelli organizzativi utilizzati dai contribuenti, con l'individuazione di un ulteriore gruppo omogeneo rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dagli 8 cluster dello studio SM43U, agli attuali 9.

2.13 Studio di settore TM44U - Commercio al dettaglio di macchine e attrezzature per ufficio.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.48.1 - Commercio al dettaglio di macchine e attrezzature per ufficio.

Lo studio di settore TM44U e' il risultato dell'evoluzione dello studio

SM44U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore ha consentito l'introduzione di nuove variabili e una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi e strutturali utilizzati dai contribuenti, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 6 cluster dello studio SM44U agli 11 attuali. I contribuenti vengono, infatti, ora distinti non piu' solo in base alla dimensione del punto vendita, della tipologia dell'offerta e della modalita' organizzativa, ma anche in funzione della struttura del punto vendita e dei servizi offerti.

In particolare la versione evoluta dello studio ha permesso di differenziare due cluster in relazione alle dimensioni e alla struttura dell'esercizio commerciale (cluster 4 e 8) e, soprattutto, di individuare due gruppi omogenei caratterizzati dalla particolare incidenza dei servizi erogati rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti (cluster 5 e 9).

2.14 Studio di settore TM45U - Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.50.2 - Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato.

Lo studio di settore TM45U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SM45U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore, grazie anche alle variabili inserite nel quadro Z - Dati complementari - presenti nel modello SM45U, ha consentito una maggiore precisione nell'identificazione dei modelli organizzativi e strutturali utilizzati dai contribuenti, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 5 cluster del vecchio studio SM45U agli attuali 9. I fattori discriminanti in base ai quali vengono distinti i nuovi gruppi omogenei sono costituiti non piu' solo dalla tipologia dei prodotti venduti e dall'offerta di servizi accessori, ma anche dalla tipologia della clientela e dalla modalita' di acquisto dei prodotti. In particolare, accanto ai 5 cluster che caratterizzavano il vecchio studio, sono emersi gruppi di imprese piu' strutturate che affiancano all'attivita' di commercializzazione vera e propria anche una significativa attivita' di restauro/riparazione, soggetti che operano in mercati nuovi rispetto a quelli tradizionali, esercizi commerciali specializzati nel commercio di prodotti ad alto valore perche' gia' precedentemente trattati ed, infine, imprese la cui attivita' si basa in misura significativa su prodotti di importazione.

2.15 Studio di settore TM46U - Commercio all'ingrosso di articoli per fotografia, cinematografia, ottica e di strumenti scientifici

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 51.47.4 - Commercio all'ingrosso di articoli per fotografia, cinematografia, ottica e di strumenti scientifici.

Lo studio di settore TM46U e' il risultato della evoluzione dello studio SM46U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003 e in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio ha messo in evidenza la specializzazione delle attivita' sia per tipologia di prodotto venduto che per modalita' organizzativa con

l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio, passando dai 4 cluster dello studio SM46U, agli attuali 7.  
Inoltre la tipologia di clientela ha permesso di evidenziare le aziende che si rivolgono prevalentemente ad Enti pubblici e privati.

#### 2.16 Studio di settore TM48U - Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 52.48.B - Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici.

Lo studio di settore TM48U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SM48U, approvato con decreto ministeriale del 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore determina, in termini di semplificazione, la riduzione dei soggetti con l'obbligo dell'annotazione separata per le imprese multipunto che operano in due o piu' unita' locali non situate nello stesso territorio comunale, che vengono colte dalla nuova formulazione dello studio TM48U.

Il nuovo studio di settore ha consentito l'introduzione di un nuovo gruppo omogeneo che include i soggetti che non vendono animali ma che presentano un'offerta specializzata in cibo ed accessori.

Si fa presente che le imprese del settore animali domestici potrebbero aver attraversato un periodo economico di difficolta' collegato al fenomeno dell'emergenza aviaria ed alla conseguente diffidenza nei confronti degli uccelli domestici. Di conseguenza, a fronte di un'accertata diminuzione delle vendite di volatili, si potrebbe riscontrare la contrazione dei ricavi derivanti da questa attivita' di vendita, ovvero l'aumento delle spese per la cura e il mantenimento in vita degli stessi.

#### 2.17 Studio di settore SM87U - Commercio al dettaglio di prodotti n.c.a. e prodotti usati

L'attivita' interessata e' quella relativa ai codici attivita':

52.12.1- "Grandi magazzini";

52.12.2- "Bazar ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari";

52.48.E- "Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari n.c.a.";

52.50.1- "Commercio al dettaglio di libri usati";

52.50.3- "Commercio al dettaglio di indumenti e oggetti usati".

L'elaborazione dello studio di settore SM87U e' stata effettuata utilizzando le informazioni contenute nel questionario SM87U che e' stato predisposto e successivamente inviato ai contribuenti allo scopo di mappare le attivita' di commercio al dettaglio di prodotti n.c.a. e prodotti usati.

A tal fine e' stata inserita nel predetto questionario un'apposita sezione (tipologia di attivita') contenente, oltre ad un elenco predefinito di attivita', anche appositi campi "a descrizione libera"ove e' stato possibile inserire delle risposte aperte che hanno consentito ai soggetti interessati di descrivere la propria attivita'.

Il principale aspetto strutturale delle imprese che e' stato utilizzato per la definizione dei modelli di business e' la tipologia prodotto venduto. Dalla cluster analysis sono emersi 24 gruppi omogenei che identificano i diversi modelli organizzativi del comparto economico analizzato.

Gli indicatori economici utilizzati per l'analisi della coerenza delle imprese sono: la "Produttivita' per addetto", il "Ricarico" e la "Rotazione del magazzino".

Per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliiche di ciascun indicatore di coerenza ed e' stata effettuata una suddivisione in base alla forma giuridica dell'impresa.

In caso di controllo nei confronti dei soggetti che hanno indicato un codice attivita' previsto dallo studio in esame, occorre riscontrare che venga

effettivamente svolta l'attivita' contemplata dallo studio in oggetto, ovvero che la suddetta attivita' non sia compresa in nessun altro codice e che quindi tali soggetti non siano tenuti ad applicare un diverso studio di settore.

Si segnala inoltre la necessita' di verificare la corretta attribuzione del contribuente ad opera del software GE.RI.CO. ai diversi gruppi omogenei individuati dallo studio di settore SM87U. L'eventuale attribuzione ad un cluster non corrispondente alle caratteristiche del contribuente potrebbe essere sintomo di anomalie nell'applicazione dello studio che devono essere attentamente considerate per valutare se lo studio sia effettivamente in grado di rappresentare in modo adeguato la realta' del contribuente esaminato.

#### 2.18 Studio di settore SM88U - Commercio all'ingrosso di altri prodotti n.c.a.

L'attivita' interessata e' quella relativa ai codici attivita':

51.47.9- "Commercio all'ingrosso di vari prodotti di consumo non alimentari n.c.a.";

51.56.1- "Commercio all'ingrosso di fibre tessili gregge e semilavorate";

51.56.2- "Commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi";

51.90.0- "Commercio all'ingrosso di altri prodotti".

L'elaborazione dello studio di settore SM88U e' stata effettuata utilizzando le informazioni contenute nel questionario SM88U che e' stato predisposto e successivamente inviato ai contribuenti allo scopo di mappare le attivita' di commercio all'ingrosso di altri prodotti n.c.a..

A tal fine e' stata inserita nel predetto questionario un'apposita sezione (tipologia di attivita') contenente, oltre ad un elenco predefinito di attivita', anche appositi campi "a descrizione libera" ove e' stato possibile inserire delle risposte aperte che hanno consentito ai soggetti interessati di descrivere la propria attivita'.

I principali aspetti strutturali delle imprese che sono stati utilizzati per la definizione dei modelli di business sono: la tipologia di prodotto venduto e la tipologia di vendita. Dalla cluster analysis sono emersi 26 gruppi omogenei che identificano i diversi modelli organizzativi del comparto economico analizzato.

Gli indicatori economici utilizzati per l'analisi della coerenza delle imprese sono: il "Valore aggiunto per addetto", il "Margine operativo lordo sulle vendite" e la "Rotazione del magazzino".

Per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliiche di ciascuno degli indicatori precedentemente indicati la cui suddivisione e' stata effettuata in base alla forma giuridica dell'impresa e sulla presenza o meno di personale dipendente.

In caso di controllo nei confronti dei soggetti che hanno indicato un codice attivita' previsto dallo studio in esame, occorre riscontrare che venga effettivamente svolta l'attivita' contemplata dallo studio in oggetto, ovvero che la suddetta attivita' non sia compresa in nessun altro codice e che quindi tali soggetti non siano tenuti ad applicare un diverso studio di settore.

Si segnala inoltre la necessita' di verificare la corretta attribuzione del contribuente ad opera del software GE.RI.CO. ai diversi gruppi omogenei individuati dallo studio di settore SM88U. L'eventuale attribuzione ad un cluster non corrispondente alle caratteristiche del contribuente potrebbe essere sintomo di anomalie nell'applicazione dello studio che devono essere attentamente considerate per valutare se lo studio sia effettivamente in grado di rappresentare in modo adeguato la realta' del contribuente esaminato.

### 3. COMPARTO DEI SERVIZI

#### 3.1 Valutazioni di carattere generale

Con riguardo all'attivita' del comparto Servizi, sono stati approvati 23 studi dei quali 21 costituiscono evoluzione di studi gia' in vigore e 2

riguardano invece attivita' in precedenza non interessate dagli studi di settore.

Le evoluzioni sono state effettuate, per il maggior numero di studi, sulla base delle informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004. Per l'evoluzione degli studi TG40U, TG73A, TG73B, TG77U, TG78U, TG87U le informazioni contenute nei modelli sono state integrate da ulteriori dati acquisiti tramite appositi questionari, sempre riferiti all'anno d'imposta 2004, mentre lo studio TG54U e' stato predisposto analizzando i dati contabili ed extracontabili relativi al periodo d'imposta 2005 forniti dai contribuenti attraverso un questionario.

Gli studi di settore di prima elaborazione, sono denominati SG98U (riparazione di altri beni di consumo) e SG99U (altri servizi alle imprese e alle famiglie). Le attivita' contemplate nei codici interessati sono per loro natura considerate "attivita' residuali" non altre classificabili. Per l'elaborazione di questi studi sono stati predisposti questionari in cui erano previste diverse risposte "libere", non predeterminate, proprio in considerazione della varieta' e diversita' delle attivita' esercitate.

Per il periodo d'imposta 2006, e' stato aggiornato il correttivo relativo all'"incremento del costo del carburante", riconosciuto, a partire dal periodo d'imposta 2005, agli studi di settore TG68U -Trasporti di merce su strada - e TG72B -Altri trasporti terrestri. Tale correttivo entra in funzione nel caso in cui l'impresa risulti non congrua, al fine di verificare se l'eventuale differenza tra l'ammontare dei ricavi contabilizzati e quello risultante dall'applicazione dello studio di settore derivi, in tutto o in parte, dall'incremento del costo del carburante registrati negli ultimi anni.

Il correttivo individuato viene definito "dinamico" in quanto e' prevista, di anno in anno, la eventuale rideterminazione del suo valore, commisurata alla variazione del costo del carburante.

### 3.2 Studio di settore SG98U - Riparazione di altri beni di consumo.

L'attivita' interessata allo studio e' quella relativa al codice 52.74.0 - Riparazione di altri beni di consumo.

L'elaborazione dello studio di settore SG98U e' stata effettuata utilizzando le informazioni contenute nel questionario SG98, predisposto al fine di mappare le attivita' cosiddette "residuali", ossia quelle attivita' che non hanno trovato idonea collocazione in codici attivita' specifici.

A tal fine, la sezione "Tipologia di attivita'" del questionario ha previsto, oltre ad un elenco predefinito di attivita', anche appositi campi "a descrizione libera", ove e' stato possibile inserire delle risposte aperte che hanno consentito ai soggetti interessati di descrivere la propria attivita'.

Dalla cluster analysis sono emersi 11 gruppi omogenei che identificano i diversi modelli organizzativi del comparto attraverso cui si sviluppano numerose attivita' che, pur se tra loro piuttosto eterogenee quanto all'oggetto (basti pensare ai laboratori specializzati nella riparazione dei telefoni cellulari, oppure nelle riparazioni dei biliardini e dei flipper od ancora nelle riparazioni delle biciclette, ecc.), sono sostanzialmente riconducibili al codice attivita' relativo alle "Riparazione di altri beni di consumo".

Gli indicatori utilizzati per l'analisi della coerenza sono stati: il valore aggiunto per addetto, l'incidenza dei costi e delle spese sui ricavi e l'indice di durata delle scorte.

Per ogni gruppo omogeneo, le distribuzioni ventiliiche sono state effettuate per forma giuridica, distinguendo tra persone fisiche e societa'.

In caso di controllo nei confronti dei soggetti che hanno indicato un codice attivita' previsto dallo studio in esame, occorre riscontrare che venga effettivamente svolta l'attivita' contemplata dallo studio in oggetto, ovvero che la suddetta attivita' non sia compresa in nessun altro codice e che quindi tali soggetti non siano tenuti ad applicare un diverso studio di settore.

Si segnala inoltre la necessita' di verificare la corretta attribuzione del

contribuente ad opera del software GE.RI.CO. ai diversi gruppi omogenei individuati dallo studio di settore SG98U. L'eventuale attribuzione ad un cluster non corrispondente alle caratteristiche del contribuente potrebbe essere sintomo di anomalie nell'applicazione dello studio che devono essere attentamente considerate per valutare se lo studio sia effettivamente in grado di rappresentare in modo adeguato la realta' del contribuente esaminato.

3.3 Studio di settore SG99U - Altre attivita' di servizi alle imprese n.c.a.; Altri servizi alle famiglie.

Le attivita' interessate sono quelle relative ai codici:

74.87.8 - Altre attivita' di servizi alle imprese n.c.a. ;  
93.05.0 - Altri servizi alle famiglie.

L'elaborazione dello studio di settore SG99U e' stata effettuata utilizzando le informazioni contenute nel questionario SG99, predisposto al fine di mappare le attivita' cosiddette "residuali", ossia quelle attivita' nelle quali confluiscono tutte quelle imprese che non hanno trovato collocazione nei codici-attivita' specifici.

Dalla cluster analysis sono emersi 89 gruppi omogenei che identificano i diversi modelli organizzativi del comparto economico analizzato.

Nell'analisi della coerenza per le imprese sono stati utilizzati gli indicatori economici del valore aggiunto per addetto e dell'incidenza dei costi e delle spese sui ricavi, mentre per l'analisi della coerenza economica dei soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, sono stati utilizzati la resa oraria per addetto e l'incidenza dei costi sui compensi.

Nello studio sono comprese numerose attivita' tra loro alquanto eterogenee riguardo l'oggetto dell'attivita' (basti pensare agli allenatori di cavalli, agli enologi, all'attivita' svolta dalle baby - sitter e dalle badanti, dalle chiromanti, ai soggetti che erogano servizi condominiali, alle hostess promoter, ai visuristi, ecc.), ma comunque riconducibili ad un'insieme di attivita' di servizi alle imprese e alle famiglie.

In merito alla categoria degli Agenti Mandatari S.I.A.E, compresi nel cluster n. 9 dello studio in esame, gli Uffici dovranno adottare specifiche cautele affinche' siano tenute in adeguata considerazione, nello svolgimento dell'eventuale attivita' di accertamento, le particolari specificita' che regolamentano la loro attivita'.

L'attivita' svolta dagli Agenti mandatari della S.I.A.E, in funzione del mandato territoriale conferito ai singoli Agenti, puo' infatti essere influenzata da una serie di fattori quali il numero di abitanti, il numero di locali di spettacolo presenti sul territorio, la tipologia degli spettacoli, il numero di giornate di spettacolo, ecc. Pertanto potrebbe verificarsi una disomogeneita' delle effettive modalita' di svolgimento della stessa attivita' e dei relativi compensi percepiti, spiegabile in funzione dell'ubicazione territoriale per la quale e' stato conferito il mandato all'Agente. Inoltre, bisogna considerare che si tratta di soggetti che esercitano la propria attivita' in un rapporto professionale esclusivo per conto della S.I.A.E. in virtu' di un contratto di mandato con rappresentanza, previa iscrizione in un apposito elenco. Pertanto, appare necessario, in sede di accertamento, controllare, da una parte, la corrispondenza di quanto corrisposto dalla SIAE e, dall'altra, l'inerenza dei costi sostenuti da tali soggetti nello svolgimento della loro attivita'.

Dall'esame dei questionari inviati, e' inoltre emerso il frequente utilizzo del codice residuale 74.87.8 "altre attivita' di servizi alle imprese n.c.a." da parte di numerose societa' fiduciarie che svolgono, sotto forma di impresa, attivita' di amministrazione di beni per conto di terzi previa autorizzazione da parte del Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero della Giustizia.

A tale riguardo si precisa che l'attivita' delle societa' fiduciarie di amministrazione, non puo' considerarsi "naturalmente" classificata nel codice 74.87.8 bensì nel codice di attivita' residuale Atecofin 65.23.6 "Altre intermediazioni finanziarie n.c.a.". Si raccomanda quindi, in sede di controllo, di verificare l'esatta attribuzione del codice attivita'.

In caso di controllo nei confronti dei soggetti che hanno indicato un codice attivita' previsto dallo studio in esame, occorre riscontrare che venga effettivamente svolta l'attivita' contemplata dallo studio in oggetto, ovvero che la suddetta attivita' non sia compresa in nessun altro codice e che quindi tali soggetti non siano tenuti ad applicare un diverso studio di settore.

Si segnala inoltre la necessita' di verificare la corretta attribuzione del contribuente ad opera del software GE.RI.CO. ai diversi gruppi omogenei individuati dallo studio di settore SG99U. L'eventuale attribuzione ad un cluster non corrispondente alle caratteristiche del contribuente potrebbe essere sintomo di anomalie nell'applicazione dello studio che devono essere attentamente considerate per valutare se lo studio sia effettivamente in grado di rappresentare in modo adeguato la realta' del contribuente esaminato

#### 3.4 Studio di settore TG38U- Riparazione di calzature e di altri articoli in cuoio

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice: 52.71.0 - Riparazione di calzature e di altri articoli in cuoio.

Lo studio di settore TG38U costituisce evoluzione dello studio SG38U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG38U e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore allegati alla dichiarazione dei redditi Unico 2005 per il periodo d'imposta 2004.

Dall'analisi del settore economico di riferimento e' stato rilevato che le imprese del settore, oltre alle attivita' tipiche, spesso svolgono anche attivita' di vendita di calzature e/o prodotti accessori alle calzature (prodotti utilizzati per la piccola manutenzione o la pulizia delle scarpe, fibbie, cinghie e prodotti simili), di duplicazione di chiavi, di incisione di targhe e, in misura minore, di fabbricazione artigianale delle calzature.

L'evoluzione dello studio ha permesso di cogliere i cambiamenti strutturali e le variazioni del mercato, consentendo l'individuazione di un nuovo cluster che raggruppa le imprese che integrano i ricavi provenienti dalle tipiche attivita' di riparazione di calzature e di altri articoli in cuoio con quelli derivanti dallo svolgimento di altre attivita' come la riproduzione di chiavi e l'incisione di targhe.

Inoltre, occorre far presente che con l'individuazione del cluster 7, che raggruppa le imprese caratterizzate dalla localizzazione in centri commerciali/ipermercati, dove l'attivita' assume caratteristiche improntate a un'attivita' di tipo industriale piuttosto che artigianale, sono state superate le problematiche indicate nella circolare n. 39/E del 17/07/2003 relative alla necessita' di tener distinti alcuni modelli organizzativi di difficile comparazione.

L'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive dello studio in esame e' stata affinata per cui, oltre agli indicatori del Valore aggiunto per addetto e Margine Operativo Lordo sulle Vendite, gia' utilizzati nella precedente versione dello studio, e' stato aggiunto anche l'indice di "Durata delle scorte" per verificare i tempi di giacenza media dei prodotti in magazzino. Inoltre, per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliiche di ciascuno degli indicatori la cui suddivisione e' stata effettuata non piu' in considerazione della forma giuridica delle imprese ma sulla base della presenza o meno di personale dipendente. Cio' ha consentito di distinguere le imprese sotto il profilo strettamente strutturale anziche' su quello meramente giuridico al fine di analizzare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell'espletamento dell'attivita' nonche' valutare in maniera piu' efficace le soglie di coerenza degli stessi.

#### 3.5 Studio di settore TG40U - Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili propri

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

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

Lo studio di settore TG40U costituisce evoluzione dello studio SG40U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005. L'evoluzione dello studio e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG40 inviato ai contribuenti per l'evoluzione dello studio.

Dal punto di vista dei modelli organizzativi, le novita' dello studio riguardano soprattutto una maggiore specializzazione dell'attivita' svolta, prendendo in considerazione anche la destinazione degli immobili trattati.

E' stato possibile, infatti, distinguere le imprese specializzate in una sola attivita' (compravendita e/o valorizzazione immobiliare, sviluppo di progetti immobiliari, stime, valutazioni e studi di fattibilita', locazione), dai soggetti che svolgono attivita' mista di compravendita e locazione immobiliare.

Nell'ambito delle imprese che effettuano prevalentemente o totalmente locazione, sono state separate quelle che trattano diverse tipologie di immobili, da quelle specializzate in fabbricati industriali/commerciali, centri commerciali, immobili residenziali, fabbricati ad uso ufficio, fabbricati ad altro uso, terreni agricoli e altri terreni.

Per quanto concerne le attivita' di compravendita e/o di valorizzazione immobiliare e' stato possibile separare le imprese che trattano fabbricati, da quelle che si occupano di aree edificabili e altri terreni.

Un'ulteriore novita' riguarda, poi, nell'ambito delle imprese di locazione di fabbricati ad uso commerciale/industriale, la distinzione di quelle che si rivolgono quasi esclusivamente ad un cliente principale.

Occorre inoltre tener presente che i coefficienti di regressione utilizzati nello studio evoluto possono risultare estremamente elevati rispetto ai canoni di locazione effettivamente applicati, soprattutto con riferimento a determinate aree geografiche e in particolar modo per i capannoni industriali. Per quanto concerne, infatti, la locazione industriale, questa attivita' puo' avere ad oggetto capannoni industriali, depositi e laboratori artigianali che possono presentare dimensioni anche molto diverse tra loro (da alcune centinaia fino a 10.000-15.000 metri quadrati). I prezzi di mercato al metro quadrato per la locazione di tali immobili risentono di una serie di fattori tra i quali la localizzazione, il grado di finitura, la presenza di Uffici e spazi esterni, la dimensione, ecc. Capannoni di grandi dimensioni, ad esempio superiori a 5.000 metri quadrati, hanno un prezzo di locazione al metro quadrato mediamente piu' basso di quelli di piccole dimensioni. In tali situazioni l'impresa potrebbe risultare verosimilmente non congrua. E' necessario, pertanto, tenere presente con riferimento a determinate aree geografiche e con riguardo ai capannoni industriali, soprattutto di grandi dimensioni, che i coefficienti di regressione utilizzati ai fini della congruita' potrebbero determinare una stima non aderente.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, nello studio evoluto sono state utilizzate anche le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente ed e' stata inserita la variabile "Altri costi per servizi", nel calcolo dei due indicatori "Valore aggiunto per addetto" e "Margine operativo lordo sui ricavi".

Nel caso di affitto di terreni agricoli, il componente fiscalmente rilevante e' determinato forfetariamente su base catastale. Pertanto, i costi e i ricavi relativi a tali terreni vengono sterilizzati e sostituiti con l'importo relativo al "reddito dominicale". A questo riguardo, nelle istruzioni del modello TG40U e' stato specificato, nel rigo D08, che la percentuale di ricavi derivanti dall'affitto di terreni agricoli deve essere determinata considerando il reddito dominicale rilevante ai fini fiscali di detti terreni e non va indicato, invece, l'ammontare dei canoni d'affitto conseguiti.



### 3.6 Studio di settore TG42U - Agenzie di concessione di spazi pubblicitari

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice 74.40.2 - Agenzie di concessione di spazi pubblicitari.

Lo studio di settore TG42U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SG42U, approvato con decreto ministeriale 21 febbraio 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG42U e' stata condotta utilizzando i dati contenuti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Tra le principali novita' dello studio in oggetto, e' possibile evidenziare un perfezionamento dei modelli organizzativi: in particolare, la maggiore focalizzazione sulla dimensione strutturale, sui servizi offerti e sulla tipologia di clientela ha consentito di migliorare la ripartizione in gruppi omogenei, attraverso la definizione di cluster piu' precisi in termini di specializzazione, e ha fatto emergere cluster che nello studio precedente non erano evidenziati.

### 3.7 Studio di settore TG48U - Riparazione di apparecchi elettrici per la casa

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita': 52.72.0 - Riparazione di apparecchi elettrici per la casa.

Lo studio di settore TG48U costituisce evoluzione dello studio SG48U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG48U e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore allegati alla dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2004.

La nuova versione dello studio, oltre a confermare alcuni modelli di business gia' individuati in precedenza, presenta nuovi modelli che colgono i cambiamenti strutturali e le modifiche organizzative. I gruppi omogenei sono passati dai 7 dello studio SG48U ai 10 della nuova versione dello studio. In particolare, si evidenziano le caratteristiche dei Centri Autorizzati di Assistenza Tecnica, compresi nel cluster 1 che raggruppa tutti i riparatori di elettrodomestici organizzati sotto forma di Centri Autorizzati di Assistenza Tecnica (C.A.A.T.).

Le Associazioni intervenute alle riunioni di presentazione dello studio hanno evidenziato la possibile problematica legata all'incidenza, in termini di alti costi e bassi ricavi che si conseguono per effetto di un nuovo servizio che i C.A.A.T. offrono alla propria clientela: la sostituzione degli elettrodomestici, per conto dei Produttori e in luogo dei Distributori, per i quali non sia possibile o non si ritenga opportuna la riparazione. A tal fine sono state evidenziate anche le novita' intervenute nel settore con l'avvento della Direttiva comunitaria n. 1999/44/CE in materia di garanzia dei prodotti e recepita nel nostro ordinamento con D.Lgs n. 24/2002 (cfr anche la circolare n. 39/E del 17/07/2003 par. 3B.4). Tuttavia, l'incidenza in termini di costi/ricavi in conseguenza delle suddette operazioni di permuta, si registrerebbe, in particolare, per quelle attivita' di sostituzione del prodotto finito al cliente tramite il C.A.A.T. che vengono effettuate nel periodo successivo a quello di validita' della garanzia. Al termine delle varie forme di garanzia (garanzia legale e cosiddette garanzie estese, cioe' quelle concesse dalla casa produttrice o dai distributori), infatti, alcuni produttori, al fine di soddisfare utenti che abbiano subito disagi a causa della irreparabilita' dei loro apparecchi, offrono l'opportunita' dell'acquisto in sostituzione a costi contenuti stabiliti dagli stessi e non modificabili in nessun modo da parte dei C.A.A.T. (che acquistano il prodotto da sostituire al prezzo imposto dal costruttore e lo vendono al cliente allo stesso prezzo d'acquisto, con l'aggiunta delle sole spese di trasporto).

Per poter monitorare e verificare la predetta segnalazione, sono state inserite due nuove variabili nel Quadro Z - Dati complementari- del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore TG48U. Cio' al fine di analizzare l'incidenza dei

costi sui ricavi per effetto delle attivita' di sostituzione in permuta effettuate dopo il periodo di validita' della garanzia da parte dei centri autorizzati di assistenza tecnica (C.A.A.T.). Tali variabili consentiranno di reperire ulteriori informazioni che potranno essere utili per la successiva evoluzione dello studio.

Conseguentemente, in sede di controllo, dovra' essere verificato l'eventuale numero elevato di interventi di sostituzione del prodotto (permuta) nell'ipotesi in cui, per l'indicatore economico relativo all'incidenza dei costi sui ricavi, il contribuente non risulti coerente rispetto ai valori minimi e massimi che siano attribuibili ai soggetti che svolgono la medesima attivita' con caratteristiche similari.

Si richiama l'attenzione degli Uffici a prendere in considerazione l'andamento fisiologicamente anomalo dell'indice dell'incidenza dei costi sui ricavi in presenza delle suddette circostanze solo dopo aver preliminarmente verificato che questi servizi offerti alla clientela dai C.A.A.T. siano certificati e stabiliti contrattualmente con i produttori.

Per l'analisi della coerenza economica delle singole attivita' produttive dello studio in esame si utilizzano gli stessi indicatori gia' utilizzati nella precedente versione dello studio (valore aggiunto per addetto e incidenza dei costi sui ricavi) mediante l'utilizzo della variabile relativa alle percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente.

Per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliche di ciascuno degli indicatori suddivise, oltre che per forma giuridica, anche sulla base della presenza o meno di personale dipendente. Cio' ha consentito di distinguere le imprese anche sotto il profilo strettamente strutturale oltre che quello meramente giuridico al fine di analizzare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell'espletamento dell'attivita' nonche' valutare in maniera piu' efficace le soglie di coerenza degli stessi.

### 3.8 Studio di settore TG52U - Confezionamento di generi alimentari e non

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

- . 74.82.1 - Confezionamento di generi alimentari;
- . 74.82.2 - Confezionamento di generi non alimentari.

Lo studio di settore TG52U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SG52U, approvato con decreto ministeriale 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG52U e' stata condotta utilizzando i dati contenuti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Tra le principali novita' dello studio in oggetto, si evidenzia un perfezionamento dei modelli organizzativi: in particolare, la maggiore focalizzazione sulla dimensione strutturale, sull'area di attivita', sulla tipologia di clientela e sulla tipologia di prodotti confezionati ha consentito di migliorare la ripartizione in gruppi omogenei e ha fatto emergere cluster di soggetti definiti piu' precisamente in termini di prodotti confezionati, consentendo altresì di evidenziare cluster di imprese monocommittenti, che nello studio precedente non erano emersi.

### 3.9 Studio di settore TG53U - Traduzioni e interpretariato

Le attivita' interessate dallo studio TG53U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

- 74.85.2 - Traduzioni e interpretariato;
- 74.87.6 - Organizzazione di fiere, esposizioni, convegni

Lo studio di settore TG53U e' il risultato della evoluzione dello studio di settore SG53U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di

settore relativi al periodo d'imposta 2004.

L'evoluzione dello studio ha consentito di individuare 12 nuovi cluster, in luogo dei 9 che caratterizzavano il precedente studio, ed ha permesso di individuare gruppi omogenei di imprese/professionisti distinti per tipologia di attivita' svolta, per clientela e per dimensione. Rispetto alla vecchia versione dello studio e' stato possibile individuare nuovi gruppi omogenei. Sulla base della tipologia di attivita' svolta e' stato individuato il cluster 5 (traduttori) formato in prevalenza da lavoratori autonomi che prestano i propri servizi ad una clientela costituita soprattutto da imprese, il cluster delle imprese che organizzano fiere e/o mostre (cluster 4), mentre relativamente alle altre specializzazioni e' stato individuato il cluster degli uffici Residence (cluster 10) e quello della Organizzazione di corsi di lingua (cluster 12). Inoltre il fattore dimensionale ha consentito di suddividere le aziende di traduzione ed interpretariato in due cluster: Cluster 2, - Centri di traduzione e interpretariato e Cluster 7 - Centri di traduzione e interpretariato di piccole dimensioni.

E' stato inoltre effettuato un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita' dello studio in esame.

Tale analisi, per le imprese, viene ora infatti effettuata non piu' sulla base dell'indicatore: "Valore aggiunto Orario", ma sulla base del "Valore aggiunto per addetto" e "Margine Operativo Lordo sui Ricavi"

Per l'attivita' di lavoro autonomo l'indicatore utilizzato per l'analisi di coerenza rimane la "Resa oraria per addetto."

La figura professionale dell'interprete si puo' distinguere da un punto di vista della tecnica utilizzata per effettuare la traduzione (simultanea, consecutiva e sussurrata), o in base all'ambito di svolgimento della prestazione professionale (interpretazione di conferenza, di trattativa, di comunita', di tribunale, ecc.). Nella prassi quando si parla di interpretazione simultanea, sussurrata o consecutiva, si fa convenzionalmente riferimento alla cosiddetta "interpretazione di conferenza".

Nel vecchio studio di settore SG53U non era esplicitato il legame tra l'interpretazione simultanea, consecutiva e sussurrata con l'interpretazione di conferenza, in quanto non era emersa l'esigenza di operare differenziazioni tra questa figura di interprete e quella dell'interprete di trattativa.

A tal proposito si precisa che, nell'elaborazione dello studio evoluto TG53U, pur non avendo suddiviso il cluster 1 tra "Interpreti di conferenza" e "Interpreti di trattativa", si e' tenuto comunque conto dei differenti risultati economici che sono emersi per le diverse tipologie di interpretariato. Infatti, nella funzione di regressione e' risultata significativa la variabile calcolata come prodotto tra la percentuale dei compensi relativi all'attivita' di interpretariato di trattativa ed il "Numero giornate di interpretariato". La variabile ha permesso quindi di ridurre l'apporto, nella stima dei compensi, del "Numero di giornate di interpretariato" per i soggetti del cluster che svolgono interpretariato di trattativa.

Tale novita' rilevante consiste nell'aver adottato un coefficiente che si applica alla variabile "Numero delle giornate di interpretariato" che nella funzione di stima dei compensi ha consentito di modulare il peso attribuito al numero delle giornate di attivita' di interpretariato effettuate, in funzione della diversa tipologia di attivita' svolta.

Per i professionisti il consumo per utenze consiste in una quota dei consumi domestici, poiche', frequentemente, parte dell'abitazione viene utilizzata come studio.

Per quanto riguarda invece l'attivita' di "Organizzazione di fiere, esposizione e convegni", le imprese si stanno trovando a fronteggiare delle difficolta' dovute all'inasprimento della normativa di settore e all'aumento dei costi della comunicazione.

Si richiama infine l'attenzione degli Uffici in sede di controllo, sulla necessita' di valutare attentamente il peso di alcune variabili che possono incidere negativamente sui risultati di applicazione dello studio nei confronti di quei soggetti che si trovano a corrispondere compensi a colleghi per sostituzioni svolte alla pari (senza alcun guadagno), o a

sostenere alti costi per consumi, come quelli sostenuti per il carburante e per le utenze. Infatti il consumo di carburante puo' risultare piuttosto elevato a causa delle trasferte e degli spostamenti che spesso vengono effettuati per congressi e colloqui internazionali.

Si sottolinea, da ultimo, che il nuovo modello TG53U contiene un'informazione volta ad evidenziare la presenza di compensi che vengono corrisposti a colleghi per effettuare sostituzioni per le quali non possono essere incassate commissioni di intermediazione (svolte alla pari).

### 3.10 Studio di settore TG54U - Sale giochi e biliardi

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice 92.72.2 - Sale giochi e biliardi.

Lo studio di settore TG54U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SG54U, approvato con decreto ministeriale 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG54U e' stata condotta utilizzando i dati raccolti attraverso l'invio di un apposito questionario, relativo al periodo d'imposta 2005.

Tra le principali novita' da evidenziare, si sottolinea che il nuovo studio prevede una piu' completa e accurata definizione dei modelli organizzativi, che tengono conto delle innovazioni legislative intervenute nel settore, con riguardo in particolare alla categoria degli apparecchi per il gioco lecito di cui all'art. 110 comma 6 del Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza.

Inoltre, si evidenzia che l'analisi di coerenza del nuovo studio prende in considerazione, oltre al valore aggiunto per addetto, i nuovi indicatori relativi all'incidenza percentuale dei costi e delle spese sui ricavi, del ricavo medio per apparecchio con vincita in denaro e del ricavo medio per apparecchi senza vincita in denaro.

### 3.11 Studio di settore TG69U - Costruzioni

Le attivita' interessate dallo studio sono quelle contraddistinte dai seguenti codici attivita':

- 45.11.0 - Demolizione di edifici e sistemazione del terreno;
- 45.12.0 - Trivellazioni e perforazioni;
- 45.21.1 - Lavori generali di costruzione di edifici;
- 45.21.2 - Lavori di ingegneria civile;
- 45.22.0 - Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici;
- 45.23.0 - Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi;
- 45.24.0 - Costruzione di opere idrauliche;
- 45.25.0 - Altri lavori speciali di costruzione.

Lo studio di settore TG69U costituisce evoluzione dello studio SG69U approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

Il nuovo studio e' stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2004.

A seguito dell'evoluzione, risultano individuati 39 gruppi omogenei a fronte dei 36 della precedente versione dello studio. L'evoluzione ha consentito di definire meglio alcuni cluster e di individuarne altri mancanti nella precedente versione.

Da segnalare, in particolare, che nella funzione di regressione e' stato utilizzato un apposito fattore correttivo in abbattimento di tutte le variabili della funzione di regressione che agisce in presenza di un incremento delle rimanenze finali valutate a costo rispetto alle esistenze iniziali valutate sempre a costo. La riduzione che si ottiene con l'applicazione di tale correttivo e' proporzionale all'aumento delle rimanenze di cui sopra, rapportato ai costi complessivi sostenuti nell'anno.

Ne consegue che l'abbattimento potrà essere totale solo qualora tutti i costi sostenuti nell'anno abbiano dato origine unicamente a rimanenze finali e nessun ricavo sia stato conseguito, per esempio, dalla vendita di immobili. Va inoltre considerato che sul settore in parola è prevedibile un significativo impatto a seguito dell'abrogazione dei commi 2 e 3 dell'art. 10 della Legge n. 146/1998 con cui è stato sancito il venir meno della regola che stabiliva la possibilità di procedere ad accertamenti basati sugli studi di settore nei confronti di esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, quando "in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi di imposta".

Per tener conto della peculiarità delle attività rientranti nell'ambito dello studio TG69U, caratterizzate da cicli produttivi spesso di durata ultrannuale, si raccomanda agli Uffici di porre particolare attenzione all'esame delle posizioni dei contribuenti interessati dallo studio in oggetto, in quanto tali posizioni possono potenzialmente risultare contraddistinte da andamenti non regolari di capacità reddituale. Pertanto, nei casi in cui, con maggiore probabilità, il periodo che intercorre tra l'inizio dei lavori ed il momento della effettiva percezione del relativo ricavo si estenda su più periodi d'imposta, sarà necessario effettuare una valutazione della posizione fiscale del contribuente non limitata alla singola annualità, ma che tenga in debita considerazione la fase del ciclo produttivo in cui questa si viene a trovare.

### 3.12 Studio di settore TG73A - Movimento merci e magazzinaggio

Le attività interessate sono quelle relative ai codici:

- 63.11.3 - Movimento merci relativo a trasporti ferroviari;
- 63.11.4 - Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri;
- 63.12.1 - Magazzini di custodia e deposito per conto terzi.

Lo studio di settore TG73A costituisce evoluzione dello studio di settore SG73A, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 08 marzo 2002 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio SG73A è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per il periodo d'imposta 2004, nonché le ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario ESG73 per l'evoluzione dello studio.

Tra le principali novità dello studio è da evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti la precedente versione, (si è passati da 4 cluster agli 8 attuali).

Sulla base delle informazioni contenute nel questionario ESG73 le imprese che si occupano di facchinaggio/movimentazione merci sono state distinte dalle imprese di magazzinaggio.

In base alla tipologia di attività è stato individuato il cluster delle imprese di magazzinaggio presso il cliente (in outsourcing) e quello delle imprese che offrono servizi a valore aggiunto. Sulla base del fattore dimensionale (principalmente il numero di addetti) sia le cooperative di facchinaggio sia le imprese di facchinaggio organizzate in forma diversa da quella cooperativa sono state distinte in grandi e piccole. In base alla capacità di stoccaggio anche le imprese di magazzinaggio sono state distinte in piccole e grandi.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, è stato elaborato un nuovo indicatore economico-contabile specifico dell'attività in esame rappresentato dal "Valore Aggiunto per Addetto". Nella versione precedente dello studio di settore, l'indicatore di coerenza utilizzato era la "Produttività per Addetto". Altra importante novità che giova sottolineare è che, per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliche del predetto indicatore sulla base della presenza o meno di forza

lavoro nell'impresa.

3.13 Studio di settore TG73B - Spedizionieri, intermediari dei trasporti, corrieri

Le attivita' interessate sono quelle relative ai codici:

63.40.1 - Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali;  
63.40.2 - Intermediari dei trasporti;  
64.12.0 - Attivita' dei corrieri postali diversi da quelli delle poste nazionali;

Lo studio di settore TG73B costituisce evoluzione dello studio di settore SG73B, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'08 marzo 2002 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio SG73B e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al modello di dichiarazione UNICO 2005, per il periodo d'imposta 2004, nonche' delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario ESG73 per l'evoluzione dello studio.

Tra le principali novita' dello studio e' da evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti la precedente versione, (si e' passati da 6 cluster ai 14 attuali).

Rispetto allo studio precedente, le imprese operanti nel settore delle spedizioni sono state distinte per tipo di vettore prevalentemente impiegato (aereo, marittimo, stradale). In base alla tipologia di spedizioni, inoltre, gli spedizionieri sono stati distinti tra gli spedizionieri puri (spedizioni ex art. 1737 c.c) e gli spedizionieri vettori. In base alla tipologia di attivita' prevalente sono state individuate figure non presenti nello studio precedente come quella degli agenti marittimi.

A differenza della versione precedente, infine, i corrieri postali sono stati suddivisi sulla base dell'ambito di presa e consegna della merce (urbano oppure extraurbano) e non della tipologia di prodotto recapitato (pacchi o corrispondenza).

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore e' emerso che le attivita' analizzate sono svolte adottando modalita' organizzative tali da richiedere per l'attivita' d'impresa l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabile specifici delle attivita' in esame, rappresentati dal "Valore Aggiunto per Addetto" e dalla "Incidenza dei costi e spese sui ricavi". Per l'attivita' di lavoro autonomo l'indicatore di coerenza utilizzato resta la "Resa Oraria per Addetto".

Altra importante novita' da sottolineare e' che, per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliiche di ciascuno degli indicatori precedentemente indicati, la cui suddivisione e' stata effettuata sulla presenza o meno di personale dipendente.

3.14 Studio di settore TG76U - Fornitura di pasti preparati, mense

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

55.51.0 - Mense  
55.52.0 - Fornitura di pasti preparati catering, banqueting)

Lo studio di settore TG76U costituisce evoluzione dello studio SG76U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

Il nuovo studio e' stato elaborato sulla base delle informazioni contenute nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello Studio di settore SG76U, allegato alla dichiarazione Unico 2005 per il periodo d'imposta 2004. Lo studio SG76U e' entrato in vigore a decorrere dall'anno d'imposta 2002 ed ha interessato fino all'anno d'imposta 2003, anche le attivita' comprese nel codice 55.30.B - Servizi di

ristorazione in self-service. Tali attivita', dall'anno d'imposta 2004, formeranno oggetto dello studio di settore TG36U. L'evoluzione dello studio ha consentito di cogliere i cambiamenti strutturali, le modifiche dei modelli organizzativi e le variazioni del mercato all'interno del settore economico. Cio' ha permesso una migliore definizione dei gruppi omogenei rispetto a quella espressa nel precedente studio, con un maggiore dettaglio dimensionale per il servizio mensa e per il servizio banqueting e l'individuazione di un gruppo omogeneo specializzato nel servizio catering. In particolare sono stati individuati 7 gruppi omogenei, in luogo dei 5 che caratterizzavano lo studio SG76U, che prevedeva inoltre anche un cluster per i servizi di ristorazione in self-service. Al fine di migliorare l'analisi della coerenza, nella nuova versione dello studio di settore, la distribuzione ventilica e' stata suddivisa sulla base del personale dipendente. Inoltre, tale analisi viene ora effettuata, oltre che sulla base dell'indicatore "Valore aggiunto per addetto", utilizzando i due nuovi indici della "Durata delle scorte" e dell' "Incidenza dei costi sui ricavi".

### 3.15 Studio di settore TG77U - Trasporti marittimi, costieri e per vie d'acqua interne

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

61.10.1 - Trasporti marittimi e costieri;

61.20.0 - Trasporti per vie d'acqua interne (compresi i trasporti lagunari);

63.22.0 - Altre attivita' connesse ai trasporti per via d'acqua.

Lo studio di settore TG77U costituisce evoluzione dello studio SG77U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004, completati con le informazioni contenute nel questionario ESG77 inviato ai contribuenti per l'evoluzione dello studio.

Per le "Corporazioni dei piloti di porto", comprese nello studio in oggetto, e' stata decisa l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore, mentre nella precedente versione per essi era prevista l'applicazione di tipo "sperimentale". L'esclusione e' stata concessa dopo aver verificato, anche attraverso l'applicazione sperimentale dello studio, che le particolarita' di tali soggetti e dell'attivita' da essi esercitata mal si conciliano con le caratteristiche e le finalita' tipiche degli studi di settore.

Per l'attivita' di "trasporto con gondola", invece, non e' stata confermata l'applicazione di tipo "sperimentale" prevista nel previgente studio SG77U e lo studio evoluto prevede l'applicazione definitiva per i soggetti che effettuano tale attivita', dal momento che e' stato possibile individuarli correttamente attraverso il bene strumentale tipico da essi utilizzato (la gondola). E' stato, altresì, possibile distinguere il "trasporto con gondola" dal "trasporto non di linea di passeggeri".

Dal punto di vista dei modelli organizzativi, le principali novita' dello studio riguardano le diverse tipologie di attivita' svolta che hanno permesso di distinguere le imprese specializzate in attivita' di trasporto tout court, da quelle che si occupano di "attivita' connesse" ai trasporti per via d'acqua. Proprio relativamente a queste ultime attivita' infatti, e' stato possibile individuare alcune specializzazioni del settore che precedentemente non erano state ben colte, quali l'ormeggio e il disormeggio, la movimentazione di navi, il rimessaggio e/o la manutenzione di imbarcazioni, l'ormeggio, il varo e l'alaggio di imbarcazioni da diporto e l'agenzia marittima.

### 3.16 Studio di settore TG78U - "Attivita' delle agenzie di viaggio e turismo e dei tour operator"

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice:

63.30.1. - "Attivita' delle agenzie di viaggio e turismo e dei tour

operator"

Lo studio di settore TG78U sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2006, lo studio di settore SG78U approvato con decreto ministeriale del 06 marzo 2003.

L'evoluzione dello studio SG78U e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al modello di dichiarazione UNICO 2005, per il periodo d'imposta 2004, nonche' delle ulteriori informazioni contenute nell'apposito questionario per l'evoluzione dello studio ESG78.

Tra le principali novita' dello studio e' da evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi ed ulteriori rispetto a quelli caratterizzanti la precedente versione, (si e' passati da 7 cluster ai 13 attuali).

Dal punto di vista dei modelli organizzativi, le principali novita' riguardano le aree di specializzazione e le modalita' organizzative e di vendita; sono state infatti individuate due nuove specializzazioni (viaggi e soggiorni di lavoro e biglietteria) e sono state raggruppate le agenzie aderenti a consorzi e a catene di franchising/network. Per quanto concerne le modalita' di vendita, sono stati distinti i tour operator tradizionali, che operano tramite agenzie di viaggio intermediarie, e le agenzie che ricorrono prevalentemente alla vendita diretta al pubblico tramite internet e call center.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, si evidenzia che nella fase di costruzione del nuovo studio di settore, e' emerso che le attivita' analizzate sono svolte adottando modalita' organizzative tali da richiedere l'elaborazione di nuovi indicatori economico-contabili specifici delle attivita' in esame, rappresentati dall' "Incidenza percentuale dei costi e spese sui ricavi" e dal "Ricarico per l'attivita' d'organizzazione e vendita".

Inoltre, a seguito delle osservazioni delle Associazioni di Categoria, l'indicatore "Margine d'intermediazione commerciale" e' stato suddiviso in "Margine d'intermediazione commerciale relativo alla vendita di pacchetti e servizi turistici" e "Margine d'intermediazione commerciale relativo alla vendita di biglietterie ed altri servizi".

Si segnala inoltre, che il valore "dell'Ammontare del volume intermediato" realizzato dalla vendita di biglietteria (aerea, marittima, ferroviaria) e' utilizzato dal software GE.RI.CO. per la stima dei ricavi, al netto delle rispettive quote non commissionabili (spese di gestione pratiche, tasse aeroportuali, ecc).

Pertanto gli Uffici dovranno avere cura di verificare in sede di controllo, rispetto ai dati contabili, il valore delle quote non commissionabili indicate nei righi D56-D57-D58 del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dello studio di settore TG78U,.

In relazione all' "Ammontare del volume intermediato" realizzato dalla vendita di pacchetti e servizi turistici, le quote non commissionabili sono state individuate forfaitariamente, tenuto conto della difficolta', segnalata dalle Associazioni di Categoria, di procedere ad un calcolo delle stesse da parte dei contribuenti. Il valore individuato per il calcolo della quota forfaitaria e' pari al 6,6% del "Volume intermediato realizzato dalla vendita di pacchetti e servizi turistici".

Per ogni gruppo omogeneo sono state calcolate le distribuzioni ventiliche per gli indicatori "Valore Aggiunto per Addetto" e l' "Incidenza percentuale dei Costi e Spese sui ricavi" sulla base della presenza o meno del personale dipendente, mentre per gli indicatori "Margine d'intermediazione commerciale" e "Ricarico per l'attivita' d'organizzazione e vendita" le distribuzioni ventiliche sono state calcolate sulla base della riconduzione del contribuente al rispettivo cluster territoriale della territorialita' generale a livello provinciale.

3.17 Studio di settore TG79U - Noleggio di autovetture, di mezzi di trasporto marittimi, di altri mezzi di trasporto

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



- . 71.10.0 - Noleggio di autovetture;
- . 71.21.0 - Noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri;
- . 71.22.0 - Noleggio di mezzi di trasporto marittimi e fluviali.

Lo studio di settore TG79U e' il risultato dell'evoluzione dello studio SG79U, approvato con decreto ministeriale 21 febbraio 2003, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG79U e' stata condotta utilizzando i dati contenuti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Tra le principali novita' dello studio in oggetto, e' possibile evidenziare un miglioramento dei modelli organizzativi, soprattutto in relazione alla tipologia di servizio offerto e alla tipologia di mezzi di trasporto noleggiati. Rispetto alla precedente versione dello studio, inoltre, sono state individuate le imprese di noleggio di autoveicoli che operano in franchising.

3.18 Studio di settore TG81U - Noleggio di macchine e attrezzature per l'edilizia

Le attivita' interessate dallo studio TG81U sono quelle relative ai seguenti codici attivita':

45.50.0 - Noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore

71.32.0 - Noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili e di genio Civile.

Lo studio di settore TG81U, costituisce l'evoluzione dello studio SG81U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003, e in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

Il nuovo studio e' stato elaborato analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Tra le principali novita' dello studio e' importante evidenziare che il numero di cluster e' passato dai 5 della versione precedente agli 11 della attuale. L'elaborazione della nuova versione ha consentito, infatti, di individuare con maggior specificita' le attivita', la tipologia di servizi resi dalle imprese del settore e un importante fattore discriminante tra i diversi modelli organizzativi in base al quale si distinguono le imprese che noleggiano macchine ed attrezzature con manovratore (cosiddette "a caldo") da quelle che noleggiano le sole macchine ed attrezzature (cosiddette "a freddo"). In merito alle distribuzioni ventiliche e' importante sottolineare le modalita' di suddivisione effettuata non solo sulla base della forma giuridica delle imprese ma anche sulla base della presenza o meno di personale dipendente al fine di distinguerle anche sotto il profilo strettamente strutturale oltre che su quello meramente giuridico.

3.19 Studio di settore TG82U - Studi di promozione pubblicitaria, pubbliche relazioni

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

74.40.1 - Studi di promozione pubblicitaria

74.14.5 - Pubbliche relazioni

Lo studio di settore TG82U costituisce l'evoluzione dello studio SG82U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

L'individuazione dei vari modelli organizzativi e' avvenuta utilizzando i servizi offerti, la tipologia della clientela ed il fattore dimensionale.

Rispetto alla precedente versione dello studio sono state distinte le attivita' di pianificazione di spazi pubblicitari, dalle attivita' orientate prevalentemente all'acquisto degli stessi.

E' stato possibile, altresì, distinguere gli studi pubblicitari che lavorano prevalentemente per la Grande Distribuzione e/o la Distribuzione Organizzata, dagli studi che lavorano per altre agenzie di pubblicità. Analogamente, sono stati individuati soggetti specializzati nel direct marketing, soggetti che erogano principalmente servizi di formazione e imprese despecializzate di medie dimensioni.

Per quanto riguarda le novità circa gli indicatori di coerenza, si evidenzia che sono state utilizzate anche le percentuali di lavoro prestato dal personale non dipendente e la voce "Altri costi per servizi", relativamente alle sole imprese.

### 3.20 Studio di settore TG83U - Gestione di impianti sportivi

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

- 92.61.2 Gestione di piscine
- 92.61.3 Gestione di campi da tennis
- 92.61.4 Gestione di impianti polivalenti
- 92.61.5 Gestione di palestre sportive
- 92.61.6 Gestione di altri impianti sportivi n.c.a.

Lo studio di settore TG83U costituisce "evoluzione" dello studio SG83U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG83U è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

La nuova versione dello studio di settore ha migliorato l'articolazione dei modelli organizzativi, pur risultando di pari numero rispetto alla precedente versione dello studio ed ha inoltre colto con precisione le diverse tipologie di aree destinate all'attività fisica e sportiva ed il fattore dimensionale delle imprese interessate (numero addetti, metri quadrati delle aree destinate alle attività, numero palestre, ecc.).

Durante l'elaborazione dello studio è emerso che le società che operano nel settore si dividono in:

1. società commerciali
2. società senza fini di lucro (società di capitali dilettantistiche, associazioni sportive dilettantistiche, cooperative).

Le prime seguono il regime delle società commerciali ordinarie, le seconde, invece, sono organismi senza scopo di lucro, i cui utili devono, per legge, essere reinvestiti nell'attività'.

Gli organismi senza scopo di lucro comprenderebbero la stragrande maggioranza delle strutture sportive (70-80%). Per quanto riguarda il diverso regime fiscale riconosciuto ai soggetti giuridici che esercitano le attività ricomprese nello studio, si ricorda come le associazioni sportive dilettantistiche godano di una posizione di favore rispetto alle imprese commerciali.

A tal proposito si sottolinea come la diversa disciplina discenda direttamente dall'ordinamento che individua i requisiti soggettivi ed oggettivi per poter fruire delle eventuali agevolazioni.

Tenuto conto anche di quanto rappresentato dalle Associazioni di Categoria, si richiama l'attenzione degli Uffici sulla possibilità che, all'interno dello studio di settore TG83U, possano coesistere soggetti di diversa natura (società commerciali, società di capitali dilettantistiche e associazioni sportive dilettantistiche) che operano con differenti finalità economiche.

Gli Uffici dovranno verificare se eventuali scostamenti dalle risultanze dell'applicazione degli studi di settore, sia in termini di coerenza che di congruità, siano riconducibili alle particolari modalità di gestione dell'attività connesse alla natura giuridica del soggetto.

### 3.21 Studio di settore TG85U - Sale da ballo e simili

L'attività interessata è quella relativa al codice attività': 92.34.1 - Sale da ballo e simili.

Lo studio di settore TG85U costituisce evoluzione dello studio di settore SG85U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 febbraio 2003 ed in vigore fino all'anno d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore SG85U e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

La nuova versione dello studio, oltre a confermare alcuni modelli di business gia' individuati in precedenza, presenta nuovi modelli di business definiti grazie all'esame della tipologia di attivita', dei principali servizi offerti, del fattore dimensionale e della stagionalita'. Questi aspetti strutturali delle imprese hanno, infatti, comportato un miglioramento della ripartizione in gruppi omogenei che sono passati dai 7 cluster dello studio SG85U ai 9 cluster della nuova versione dello studio. In particolare, la maggiore focalizzazione sulla tipologia dell'attivita' e sui principali servizi offerti ha consentito l'individuazione di due nuovi cluster relativi alle scuole di danza (cluster 6) ed alle discoteche con musica dal vivo (cluster 5).

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza lo studio in esame utilizza, oltre all'indicatore "Valore aggiunto per addetto" gia' utilizzato nella precedente versione, la "durata delle scorte" per verificare i tempi di giacenza media dei prodotti in magazzino e "l'incidenza percentuale dei Costi sui Ricavi".

Per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliche di ciascuno degli indicatori precedentemente indicati la cui suddivisione e' stata effettuata non piu' in considerazione della forma giuridica delle imprese ma sulla base della presenza o meno di personale dipendente. Cio' ha consentito di distinguere le imprese sotto il profilo strettamente strutturale anziche' su quello meramente giuridico, al fine di analizzare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell'espletamento dell'attivita' nonche' valutare in maniera piu' efficace le soglie di coerenza degli stessi.

3.22 Studio di settore TG87U - Consulenze finanziarie, amministrative, pianificazione aziendale, agenzie di informazioni commerciali

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

74.14.1 - Consulenza finanziaria;

74.14.4 - Consulenza amministrativo-gestionale e pianificazione aziendale;

74.14.6 - Agenzie di informazioni commerciali.

Lo studio di settore TG87U costituisce evoluzione dello studio di settore SG87U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 6 marzo 2003 e in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

Il nuovo studio e' stato elaborato analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Lo studio e' stato elaborato tenendo conto della possibilita' che l'attivita' possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile F e G. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tali attivita' in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello TG87U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

3.23 Studio di settore TG88U - Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche, richiesta certificati e disbrigo pratiche

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

74.85.3 - Richiesta certificati e disbrigo pratiche;

80.41.0 - Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche.

Lo studio di settore TG88U costituisce evoluzione dello studio SG88U,

approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 febbraio 2002, in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

L'evoluzione dello studio di settore ha permesso di rilevare con maggiore precisione i modelli organizzativi e strutturali adottati dai contribuenti, giungendo ad individuare un maggior numero di gruppi omogenei rispetto a quelli caratterizzanti il precedente studio SG88U, passando dai 10 cluster precedenti agli attuali 14.

I fattori discriminanti in base ai quali sono stati individuati i nuovi gruppi omogenei fanno riferimento, accanto alla dimensione e alla presenza di piu' punti unita' locali (gia' presenti nella precedente versione), anche alla tipologia di attivita' svolta e alla modalita' organizzativa. In particolare, dal punto di vista dei modelli organizzativi, e' stato possibile specificare meglio, nell'ambito delle agenzie di disbrigo pratiche, le due nuove specializzazioni dell'attivita' (pratiche commerciali e assicurative); riunire in un unico cluster le agenzie di pratiche automobilistiche che operano in franchising; individuare, infine, il cluster delle scuole nautiche.

Inoltre e' stato possibile effettuare anche un affinamento dell'analisi della coerenza economica delle singole attivita'. Tale analisi viene ora infatti effettuata sulla base dei due indicatori economici "Valore aggiunto per addetto" e "Ricavo medio per patente", in luogo dell'unico indice "Produttivita' per addetto" utilizzato nel precedente studio.

Sia per la definizione della coerenza economica che per la costruzione della funzione di regressione e' stata utilizzata anche la percentuale di lavoro prestato dal personale non dipendente.

Nel modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore TG88U, e' stato disposto l'inserimento di alcune variabili relative al numero di iscritti ai corsi per il conseguimento delle patenti A e B (distinguendo ulteriormente in base alla presenza o meno della formazione teorica), nonche' delle variabili relative al numero annuo di pratiche effettuate, in aggiunta al relativo dato fornito come percentuale sui ricavi.

Infine, vengono richieste distinte informazioni anche relativamente al numero annuo di pratiche automobilistiche eseguite a favore di concessionari di autoveicoli o di altra clientela professionale, al fine di valutare il possibile diverso prezzo commerciale applicato alle due categorie di clientela.

### 3.24 Studio di settore TG89U - Videoscrittura, stenografia e fotocopiatura.

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita' 74.85.1 - Videoscrittura, stenografia e fotocopiatura.

Lo studio di settore TG89U costituisce evoluzione dello studio SG89U, approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 febbraio 2002 ed in vigore fino al periodo d'imposta 2005.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio di settore contiene una maggiore focalizzazione sulle specializzazioni dell'attivita' che ha consentito l'introduzione di nuovi gruppi omogenei.

In particolare, rispetto alla suddivisione dello studio precedente, sono emersi due cluster di imprese che offrono servizi diversi da quelli di copisteria, un cluster con vendita di articoli di cartoleria, per ufficio, ecc. e uno generato dalla maggiore esplicitazione della dimensione strutturale degli stessi.

Per quanto riguarda gli indicatori di coerenza sono stati utilizzati il valore aggiunto per addetto e l'incidenza percentuale dei costi e spese sui ricavi al posto della produttivita' per addetto presente come unico indicatore nel vecchio studio.

#### 4. COMPARTO DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI

##### 4.1 Valutazioni di carattere generale

Con decreti del 20 marzo 2007 e' stata disposta, con riferimento alle attivita' professionali:

- . l'approvazione definitiva di una evoluzione (UK21U) del precedente studio relativo agli studi odontotecnici, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2006;
- . l'applicazione in via definitiva a decorrere dal periodo d'imposta 2006, di altri 9 studi di settore per i quali, in precedenza, era prevista l'applicazione monitorata (SK29U, TK01U, TK08U, TK10U, TK16U, TK19U, TK20U, TK22U e TK56U);
- . l'approvazione, con carattere di monitoraggio, di 7 evoluzioni di precedenti studi di settore, per il solo periodo d'imposta 2006 (TK23U - Servizi di ingegneria integrata;TK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari;TK25U - Consulenze fornite da agronomi; UK03U - Attivita' tecniche svolte da geometri; UK04U - Attivita' degli studi legali; UK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro; UK18U - Studi di architettura);
- . la proroga dell'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2006, per tre studi di settore (TK02U - Studi di Ingegneria, TK06U - Amministrazione e contabilita' e TK17U - Periti industriali);
- . l'approvazione di uno studio di settore completamente nuovo, denominato SK30U, relativo alle attivita' di aerofotogrammetria e cartografia e ad altre attivita' tecniche, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2006.

##### 4.2 Applicazione definitiva degli studi di settore

L'art. 1 del decreto ministeriale 20 marzo 2007, relativo alle attivita' professionali, ha disposto l'approvazione in via definitiva di 9 studi di settore, costituiti da 8 evoluzioni di precedenti studi per i quali era prevista l'applicazione monitorata, ed uno studio completamente nuovo denominato SK30U, relativo alle attivita' di aerofotogrammetria e cartografia e ad altre attivita' tecniche.

In particolare, gli studi approvati in evoluzione in via definitiva con l'art. 1 del citato decreto sono i seguenti:

- SK29U, TK01U, TK08U, TK10U, TK16U, TK19U, TK20U, TK22U e TK56U. Tali studi, con precedenti decreti 24 marzo 2005 e 5 aprile 2006, erano stati inizialmente approvati con carattere di monitoraggio. La Commissione degli esperti ha ritenuto che, sulla base dei dati raccolti durante il periodo di monitoraggio, fosse possibile porre termine al predetto periodo ed esprimere un parere favorevole all'applicazione definitiva.
- UK21U, costituisce l'evoluzione del precedente TK21U (Servizi degli studi odontoiatrici).

L'applicazione definitiva, a partire dal periodo d'imposta 2006, rende pertanto possibile il loro utilizzo diretto da parte degli Uffici ai fini dell'attivita' di accertamento.

Fermo restando l'utilizzo dei predetti studi ai fini dell'attivita' di accertamento per il periodo d'imposta 2006 e successivi, e' opportuno segnalare che tali studi approvati in via definitiva potranno essere utilizzati anche per i periodi d'imposta precedenti. Detta possibilita', come chiarito meglio nel paragrafo 2.4 della presente circolare, deriva dal fatto che tali studi erano gia' in vigore nei periodi d'imposta precedenti con carattere monitorato o sperimentale ovvero rappresentano una evoluzione di studi precedenti, come nel caso dello studio UK21U, con applicazione monitorata o sperimentale.

#### 4.3 Applicazione monitorata degli studi di settore

Con l'articolo 2 del decreto 20 marzo 2007, relativo alle attività professionali, viene prevista, per il solo periodo d'imposta 2006, l'applicazione monitorata per sette studi.

Si tratta, in particolare, degli studi:

- ? TK23U - Servizi di ingegneria integrata;
- ? TK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari;
- ? TK25U - Consulenze fornite da agronomi;
- ? UK03U - Attività tecniche svolte da geometri;
- ? UK04U - Attività degli studi legali;
- ? UK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro;
- ? UK18U - Studi di architettura.

Il comma 1, del citato articolo 2 dispone che i predetti studi di settore sono applicabili per il solo periodo d'imposta 2006 e che, analogamente a quanto previsto per gli studi approvati con carattere di monitoraggio negli anni precedenti, possono essere utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie.

Per tali studi, che rappresentano delle evoluzioni di studi per i quali era già prevista l'applicazione monitorata, la portata delle innovazioni contenute nella metodologia utilizzata ha determinato la scelta di prorogare il monitoraggio, in coerenza con le indicazioni fornite dalla Commissione degli esperti nella riunione dell'8 febbraio 2007.

Si ricorda che l'applicazione monitorata degli studi riguardanti le attività professionali fu prevista anche per consentire la raccolta dei dati necessari alla revisione degli studi stessi al termine della fase di monitoraggio.

Le elaborazioni effettuate sulla base di tali dati hanno permesso la realizzazione delle evoluzioni dei predetti studi che sono state oggetto di valutazione da parte dello specifico gruppo di lavoro creato all'interno della Commissione degli esperti per gli studi di settore.

Ne deriva che i risultati scaturenti dall'applicazione GE.RI.CO. 2007 non possono essere usati direttamente per l'azione di accertamento sulla base delle risultanze dei predetti studi di settore. Tale attività sarà fondata sull'utilizzo delle ordinarie metodologie di controllo, rispetto alle quali i risultati della applicazione degli studi di settore costituiranno uno strumento di ausilio.

Il comma 2 del medesimo articolo stabilisce, inoltre, che i contribuenti che, per il periodo d'imposta 2006, dichiarano compensi di importo non inferiore a quello risultante dagli studi monitorati ovvero vi si adeguano spontaneamente, non sono assoggettabili ad accertamento ai sensi dell'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sulla base dei maggiori compensi o ricavi determinati a seguito della applicazione degli studi che, al termine della fase di monitoraggio, saranno oggetto di definitiva approvazione. Nel medesimo comma è inoltre fissato al 31 marzo 2008, il termine entro il quale dovranno essere approvati definitivamente gli studi sottoposti a monitoraggio.

Fatta salva l'ipotesi prevista al comma 2 (vale a dire per i contribuenti che si adeguano alle risultanze dello studio "monitorato"), i compensi derivanti dall'applicazione dello studio di settore approvato definitivamente, potranno essere utilizzati per effettuare accertamenti in relazione ai periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione dello studio definitivo.

Restano, pertanto, confermate le peculiarità legate all'applicazione monitorata degli studi di settore previste nei decreti di approvazione degli studi di settore relativi ad annualità precedenti.

Sono altresì confermate le ipotesi previste nel "paragrafo 2" dell'Allegato 3, della circolare 32/E del 21 giugno 2005, in base alle quali:

Ø nei confronti dei soggetti che esercitano le attività economiche comprese negli studi di settore monitorati, non si applicano i parametri

di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.;

Ø le risultanze degli studi di settore sottoposti a monitoraggio possono essere fatte valere, in fase di contraddittorio, con le stesse modalita' indicate nella circolare 25/E del 14 marzo 2001, per motivare e documentare idoneamente eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati e quello presunto in base ai parametri, nei casi in cui ricorrano ancora i termini per effettuare gli accertamenti in base a tale strumento.

#### 4.4 Proroga dell'applicazione monitorata degli studi di settore

Con l'articolo 7 del medesimo decreto 20 marzo 2007, e' stata inoltre prevista, per il periodo d'imposta 2006, una proroga dell'applicazione monitorata degli studi di settore TK02U, TK06U, e TK17U approvati con decreto del 5 aprile 2006.

Per tali studi valgono le medesime considerazioni descritte nel paragrafo precedente in merito alle peculiarita' scaturenti dall'approvazione monitorata degli studi di settore.

Nello stesso articolo 7 del citato decreto, e' stabilito che tali studi saranno oggetto di definitiva approvazione entro il 31 marzo 2008.

#### 4.5 Inesistenza di cause di inapplicabilita'

Anche per gli studi per le attivita' professionali approvati con decreto 20 marzo 2007 non sono previste cause di inapplicabilita'; ne consegue, pertanto, l'insussistenza dell'obbligo di provvedere alla distinta annotazione dei ricavi e degli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

#### 4.6 Principali novita' degli studi dei professionisti

Tra le principali novita' che caratterizzano quasi tutti gli studi in oggetto, e' possibile evidenziare:

- . un miglioramento dei modelli organizzativi, con l'individuazione di gruppi omogenei diversi da quelli, meno numerosi, caratterizzanti i precedenti studi. Cio' e' avvenuto anche attraverso l'utilizzo di ulteriori informazioni, tra cui quelle relative alla tipologia di clientela, quali elementi rilevanti per la suddivisione in cluster;
- . un'evoluzione delle distribuzioni ventiliche, che sono state suddivise sulla base della presenza/assenza di forza lavoro e della localizzazione dell'attivita'. L'affinamento, cosi' operato sulle distribuzioni ventiliche permette di scegliere in modo piu' efficace le soglie di coerenza dei diversi indicatori, nonche' di tener conto della concorrenza nel settore e, di conseguenza, del livello di tariffe applicate;
- . un nuovo approccio relativo alle funzioni di compenso.

#### 4.7 Le evoluzioni degli Studi di Settore relativi alle attivita' professionali

Come gia' ricordato nel paragrafo 1.5.1 della circolare 23/E del 22 giugno 2006, le precedenti funzioni di compenso erano state criticate dagli Ordini Professionali soprattutto con riferimento ai seguenti aspetti:

n l'eccessiva influenza del valore dei beni strumentali;  
n un peso distorto dell'eta' professionale non commisurato all'effettivo svolgimento dell'attivita'.

Gli Ordini Professionali hanno proposto, inoltre, l'utilizzo di territorialita' specifiche per tener conto della concorrenza nel settore e, di conseguenza, del livello di tariffe applicate.

Per migliorare la stima dei compensi, nelle funzioni di regressione sono

state introdotte a partire dal periodo d'imposta 2005, alcune importanti novita' di seguito elencate:

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

Le innovazioni introdotte con gli studi relativi al periodo d'imposta 2005 non hanno comunque reso esenti da critiche i risultati ottenuti dall'applicazione degli studi di settore in presenza di situazioni di sfasamento temporale tra i costi sostenuti dal professionista, legate all'applicazione del c.d. "principio di cassa". Tali critiche riguardavano in definitiva il peso delle variabili di costo nella determinazione dei compensi congrui.

Le funzioni di compenso degli studi di settore relativi alle attivita' professionali, approvati per il periodo d'imposta 2006, sono state, pertanto, riviste per quelle attivita' che piu' delle altre risentono del problema legato alla durata pluriennale degli incarichi professionali.

Gli studi di settore per i quali e' stato sviluppato il nuovo modello di stima sono:

- ? TK23U (solo parte relativa a lavoro autonomo) - Servizi di ingegneria integrata;
- ? TK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari;
- ? TK25U - Consulenze fornite da agronomi;
- ? UK03U - Attivita' tecniche svolte da geometri;
- ? UK04U - Attivita' degli studi legali;
- ? UK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro;
- ? UK18U - Studi di architettura.

Per questi studi la congruita' dei compensi dichiarati e' calcolata, per ognuno dei gruppi omogenei individuati, esclusivamente in base al numero e alla tipologia degli incarichi svolti, ponderati sulla base del valore medio dichiarato, con la individuazione di valori minimi a livello provinciale.

Gli incarichi che dovranno essere indicati sono quelli svolti nel periodo di imposta o in anni precedenti, anche se non ultimati nel corso dell'anno, per i quali sono stati percepiti compensi, anche parziali, nell'anno.

Gli elementi contabili non sono quindi piu' utilizzati per l'analisi della congruita' del contribuente, mentre lo sono per quelle della coerenza, tramite un nuovo indicatore che rapporta i costi ai compensi dichiarati. Diventa pertanto irrilevante, ai fini della congruita', il disallineamento temporale tra costi sostenuti e compensi percepiti nell'anno.

Il contribuente potra' invece risultare "non congruo" nel caso in cui dichiarati di aver svolto incarichi per i quali ha percepito compensi di valore medio inferiore ai valori minimi definiti (per ogni tipologia di attivita' sono stati individuati valori minimi a livello provinciale).

Occorre, tuttavia, evidenziare che la "non congruita'", nel nuovo modello proposto, derivando in via prevalente dalla dichiarazione di incarichi con compenso medio inferiore ad un minimo definito, potrebbe riscontrarsi anche in situazioni perfettamente normali, quali ad esempio la presenza di tipologie di attivita' per le quali gli incarichi dichiarati sono stati retribuiti prevalentemente con pagamenti parziali (acconti o saldi).

In realta' nell'individuazione dei minimi provinciali si e' tenuto conto anche della presenza di compensi parziali, ma e' ovvio che il valore di tali compensi potrebbe risultare talmente basso da non soddisfare il livello minimo richiesto, come nel caso in cui il professionista richieda al cliente la sola copertura delle spese sostenute. Si potra', pertanto, utilizzare la sezione "note aggiuntive" del software GE.RI.CO. 2007, per specificare la situazione personale che ha dato luogo alla "non congruita'" o che, comunque, diverge dalle modalita' di svolgimento dell'attivita' prese in considerazione dallo studio di settore.

Questa circostanza si osserva piu' frequentemente nelle attivita' professionali dove le prestazioni possono richiedere per il loro espletamento diversi anni, come e' il caso di alcune attivita' economico-giuridiche e tecniche.



Da quanto sopra riportato si ritiene che per gli studi di settore che risentono in maniera significativa dell'impatto del "criterio di cassa" sulla congruità dei compensi, l'utilizzo della nuova metodologia consenta di superare il problema attualmente presente di "non congruità" derivante da costi non allineati con i relativi compensi, ma è opportuno accompagnare la congruità calcolata sul singolo anno con una valutazione che possa tutelare quei contribuenti che risultano "non congrui" perché hanno riscosso prevalentemente compensi parziali. Per questi studi di settore è quindi particolarmente importante analizzare anche la loro posizione in un arco temporale più lungo.

Al fine di analizzare la posizione dei contribuenti esercenti attività professionali con l'obiettivo di distinguere le prestazioni "completate" da quelle "in corso di espletamento" è stato, altresì, inserito un quadro Z nel modello di comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione dello studio di settore, per fornire ulteriori informazioni necessarie allo scopo.

Il descritto processo di analisi della congruità dei compensi non è, tuttavia, applicabile in assoluto nei confronti di tutti i professionisti. Sono presenti infatti attività professionali fortemente strutturate, quali ad esempio quelle degli studi dentistici, caratterizzate da costi di esercizio particolarmente rilevanti.

Per questa categoria di contribuenti il modello di stima non può prescindere dalle variabili di costo, oltre che da altre variabili strutturali, quali il numero e la tipologia delle prestazioni svolte oppure il valore dei beni strumentali.

#### 4.8 I correttivi

I precedenti studi di settore relativi alle attività professionali, ora sostituiti dalle evoluzioni approvate quest'anno, erano caratterizzati dalla presenza di alcuni correttivi che permettevano, attraverso la compilazione del quadro X del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, di rettificare il valore di alcune variabili contabili, in considerazione:

- . dell'eccessivo peso assunto dai fattori produttivi ed in particolare da taluni beni strumentali considerati al costo storico nella determinazione dei compensi;
- . del minor apporto, in termini di compensi, derivante dal personale dipendente addetto a mansioni di segreteria o amministrative;
- . dell'utilizzo, per l'esercizio dell'attività, di "servizi di terzi" (quali, ad esempio, i cd. "service") e di "strutture polifunzionali".

In considerazione delle nuove modalità di determinazione dei compensi, che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attività professionali e che nella gran parte dei casi, non si basano più sulle variabili legate agli elementi contabili, tali correttivi, non sono più previsti e, di conseguenza, non è più presente il quadro X nei corrispondenti modelli.

Fanno eccezione gli studi TK23U (per la parte relativa alle imprese) e lo studio UK21U, per i quali continuano ad operare i correttivi legati:

- . all'utilizzo di strutture di terzi per l'esercizio dell'attività, presente negli studi UK21U e TK23U (per la parte relativa alle imprese);
- . al valore dei beni strumentali riferiti a macchine di ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i computer ed i sistemi telefonici elettronici, presente nello studio UK21U.

#### 4.9 Studio di settore TK23U - Servizi di ingegneria integrata

L'attività interessata è quella relativa al codice 74.20.2. - "Servizi di ingegneria integrata".

Lo studio di settore TK23U sostituisce, per il periodo d'imposta 2006, lo studio di settore SK23U, approvato con decreto ministeriale del 21 febbraio 2003 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2002.

L'evoluzione dello studio di settore è stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli

studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Lo studio e' stato elaborato tenendo conto della possibilita' che l'attivita' possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tali attivita' in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello TK23U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

Per tale studio e' stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2006, le cui peculiarita' sono state precedentemente illustrate.

Tra le principali novita' dello studio in oggetto e' da evidenziare, per quanto riguarda gli indicatori di coerenza, che le distribuzioni ventiliche sono state suddivise in base alla presenza di forza lavoro e della localizzazione dell'attivita'. In particolare sono stati previsti due nuovi indicatori di coerenza:

- . per la parte imprese e' stato aggiunto l'indicatore di "redditivita";
- . per la parte relativa ai professionisti e' stato aggiunto l'indicatore "incidenza dei costi sui compensi"

In coerenza con le novita' che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attivita' professionali, anche per lo studio TK23U (per la sola parte riguardante i professionisti), al fine di migliorare la stima dei compensi, gli elementi contabili non sono piu' utilizzati nella stima dei compensi congrui.

Dalle nuove modalita' di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi "professionali", e' conseguita l'eliminazione dei correttivi che caratterizzavano il vecchio studio e che erano presenti nel quadro X del modello.

Nel nuovo TK23U, infatti, mediante la compilazione del quadro X, risulta applicabile il solo correttivo relativo alle spese e ai costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali, con riferimento unicamente ai contribuenti che dichiarano reddito d'impresa.

In relazione all'applicazione di tale studio alle imprese di ingegneria va rilevato che nella determinazione dei ricavi congrui, non e' stato tenuto in considerazione l'eventuale incremento della variazione delle rimanenze scaturente dalla differenza tra il valore delle rimanenze finali e quello delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale valutate ai sensi dell'art. 93, comma 5, del T.U.I.R.

Questo elemento contabile assume un significato assai importante nelle imprese del settore che adottano il criterio delle rimanenze finali e quello delle esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale sulla base del costo. La mancata previsione di tali elementi all'interno della funzione matematica per il calcolo dei ricavi stimati dallo studio potrebbe determinare, nei confronti di dette imprese, delle situazioni di non congruita' non giustificate.

Tuttavia, va tenuto presente che per effetto delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 70, della legge finanziaria per l'anno 2007, che ha previsto l'abrogazione del comma 5, dell'art. 93 del testo unico delle imposte sui redditi, con riferimento alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale la cui esecuzione ha inizio a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2006, si assistera' a una graduale scomparsa di tali poste contabili.

Durante questo periodo transitorio sara' pertanto cura degli Uffici valutare se l'eventuale risultato di non congruita', a seguito dell'applicazione dello studio TK23U a contribuenti costituiti da imprese di ingegneria, derivi dalla circostanza sopra richiamata.

4.10 Studi di settore TK24U - Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari; TK25U - Consulenze fornite da agronomi

Le attivita' interessate sono quelle relative ai codici:

74.14.B - "Consulenze fornite da agrotecnici e periti agrari";

7414.A - "Consulenze fornite da agronomi".

Gli studi di settore TK24U e TK25U sostituiscono, per il periodo d'imposta 2006, gli studi di settore SK24U e SK25U, approvati con decreti ministeriali, rispettivamente, del 21 febbraio 2003 e del 6 marzo 2003 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2002.

I nuovi studi sono stati elaborati analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Per tali studi e' stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2006, le cui peculiarita' sono state precedentemente illustrate.

Al fine di valutare in modo piu' efficace le soglie di coerenza dell'indicatore della resa oraria per addetto la distribuzione ventilica e' stata suddivisa anche sulla base della presenza/assenza di forza lavoro e della localizzazione territoriale dell'attivita'. Inoltre sono stati previsti due nuovi indicatori di coerenza: l'incidenza dei costi sui compensi e la resa del capitale.

In coerenza con le novita' che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attivita' professionali, anche per gli studi TK24U e TK25U, al fine di migliorare la stima dei compensi, gli elementi contabili non sono piu' utilizzati nella stima dei compensi congrui.

In considerazione delle nuove modalita' di determinazione dei compensi che caratterizzano le evoluzioni degli studi per le attivita' professionali, non sono piu' previsti i correttivi che caratterizzavano il vecchio studio.

Sulla base delle considerazioni appena svolte, l'evoluzione metodologica degli studi di settore ha permesso di superare gran parte delle anomalie riscontrate nella precedente versione.

#### 4.11 Studio di settore UK03U - Attivita' tecniche svolte da geometri

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita':

74.20.A - Attivita' tecniche svolte da geometri.

Lo studio di settore UK03U e' il risultato dell'evoluzione dello studio TK03U, approvato con decreto ministeriale del 24 marzo 2005, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Per tale studio e' stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2006, con le peculiarita' che sono state precedentemente illustrate.

Ai fini dell'analisi della coerenza sono stati previsti due nuovi indicatori: "l'incidenza dei costi sui compensi" e "la resa del capitale".

Anche per lo studio UK03U, in coerenza con le novita' che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attivita' professionali, si e' provveduto ad eliminare dal calcolo della stima dei compensi, tutte le variabili relative agli elementi contabili che costituivano, invece, parte integrante della precedente versione dello studio.

Sulla base delle considerazioni svolte, l'evoluzione metodologica degli studi di settore delle attivita' professionali ha permesso di superare gran parte delle anomalie riscontrate nella precedente versione.

#### 4.12 Studio di settore UK04U - Attivita' degli studi legali

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita':

74.11.1 - Attivita' degli studi legali.

Lo studio di settore UK04U e' il risultato dell'evoluzione dello studio TK04U, approvato con decreto ministeriale del 24 marzo 2005, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Per tale studio e' stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo

periodo d'imposta 2006, con le peculiarita' che sono state precedentemente illustrate.

Per quanto riguarda l'analisi della coerenza, sono stati individuati due nuovi indicatori: "l'incidenza dei costi sui compensi" e "la resa del capitale", che si aggiungono alla gia' presente "resa oraria per addetto".

Coerentemente con le novita' che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attivita' professionali, anche per lo studio UK04U, non sono piu' utilizzate le variabili relative agli elementi contabili, nella determinazione dei compensi congrui.

Sulla base delle considerazioni svolte, l'evoluzione metodologica degli studi di settore delle attivita' professionali ha permesso di superare gran parte delle anomalie riscontrate nella precedente versione dello studio.

4.13 Studio di settore UK05U - Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, consulenza del lavoro

L'attivita' interessata e' quella relativa ai codici:

- Ö 74.12.A - Servizi forniti dai dottori commercialisti;
- Ö 74.12.B - Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali;
- Ö 74.14.2 - Consulenze del lavoro.

Lo studio di settore UK05U sostituisce, per il periodo d'imposta 2006, lo studio di settore TK05U, approvato con decreto ministeriale 24 marzo 2005 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio e' stato elaborato analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Per tale studio e' stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2006, le cui peculiarita' sono state precedentemente illustrate.

Ai fini dell'analisi della coerenza sono stati previsti due nuovi indicatori: l'incidenza dei costi sui compensi e la resa del capitale.

In coerenza con le novita' che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attivita' professionali, anche per lo studio UK05U, al fine di migliorare la stima dei compensi, gli elementi contabili non sono piu' utilizzati nella stima dei compensi congrui.

Sulla base delle considerazioni appena svolte, l'evoluzione metodologica degli studi di settore ha permesso di superare gran parte delle anomalie riscontrate nella precedente versione.

4.14 Studio di settore UK18U - Studi di architettura

L'attivita' interessata e' quella relativa al codice attivita':

74.20.1 - Studi di architettura.

Lo studio di settore UK18U e' il risultato dell'evoluzione dello studio TK18U, approvato con decreto ministeriale del 24 marzo 2005, in vigore fino al periodo d'imposta 2005 e relativo alla medesima attivita'.

L'evoluzione dello studio di settore e' stata condotta analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Per tale studio e' stata prevista l'applicazione monitorata, per il solo periodo d'imposta 2006, con le peculiarita' che sono state precedentemente illustrate.

Ai fini dell'analisi della coerenza sono stati previsti due nuovi indicatori: "l'incidenza dei costi sui compensi" e "la resa del capitale".

Anche per lo studio UK18U, in coerenza con le novita' che contraddistinguono i nuovi studi di settore relativi alle attivita' professionali, si e' provveduto ad eliminare dal calcolo della stima dei compensi, tutte le variabili relative agli elementi contabili che costituivano, invece, parte integrante della precedente versione dello studio.

Sulla base delle considerazioni appena svolte, l'evoluzione metodologica degli studi di settore delle attivita' professionali ha permesso di superare gran parte delle anomalie riscontrate nella precedente versione.

4.15 Studio di settore UK21U - Servizi degli studi odontoiatrici

L'attività interessata è quella relativa al codice 85.13.0. - "Servizi degli studi odontoiatrici.

Lo studio di settore UK21U sostituisce, per il periodo d'imposta 2006, lo studio di settore TK21U, approvato con decreto ministeriale 24 marzo 2005 e in vigore a partire dal periodo d'imposta 2004.

Il nuovo studio è stato elaborato analizzando i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2004.

Lo studio UK21U è stato elaborato tenendo conto della possibilità che l'attività possa essere svolta sia in forma di lavoro autonomo che in forma d'impresa. Il relativo modello presenta, pertanto, il doppio quadro contabile. Ai fini dell'applicazione dello studio di settore, i contribuenti che esercitano tali attività in forma d'impresa dovranno compilare il quadro F del modello UK21U, mentre i lavoratori autonomi compileranno il quadro G.

Il decreto 20 marzo 2007 ha disposto l'approvazione in via definitiva dello studio UK21U, a decorrere dal periodo d'imposta 2006, di conseguenza, è direttamente utilizzabile ai fini dell'attività di accertamento.

Per tale studio è stato mantenuto il modello di stima fondato sulle variabili di costo, oltre che altre variabili strutturali, quali il numero e la tipologia delle prestazioni svolte oppure il valore dei beni strumentali.

In particolare la funzione di stima dei ricavi /compensi è stata integrata con l'utilizzo:

- della variabile relativa alla voce di costo "Altri costi per servizi" (per le sole parti relative alle imprese);
- di differenziali relativi al personale addetto all'attività distinto per mansione;
- di differenziali provinciali relativi ai diversi valori di ricavi/compensi e numero di studi presenti nell'ambito di ogni provincia rapportati ai valori nazionali.

Vi è da segnalare, infine, che rispetto ai tradizionali correttivi previsti negli anni precedenti per lo studio TK21U, il nuovo studio UK21U mantiene la previsione del correttivo legato ai beni strumentali e di quello relativo alle spese e costi sostenuti per l'utilizzo di servizi di terzi e di strutture polifunzionali. L'applicazione di questi ultimi avviene attraverso la compilazione del quadro X del modello UK21U e si fondano sulle motivazioni già espresse nel paragrafo 9.4.3 della circolare 54/E del 13 giugno 2001.

#### 4.16 Studio di settore SK30U - Attività tecniche e aerofotogrammetria.

L'attività interessata è quella relativa ai codici attività'::

74.20.D - Altre attività tecniche

74.20.3 - Altre attività di aerofotogrammetria e cartografia

La costruzione dello studio di settore SK30U approvato in via definitiva con decreto del 20 marzo 2007, è stata effettuata utilizzando le informazioni contenute nel questionario SK30U che è stato predisposto e successivamente inviato ai contribuenti al fine di mappare le attività di aerofotogrammetria e cartografia e le attività cd "residuali", ossia quelle attività nelle quali confluiscono tutte quelle imprese e quei professionisti che non hanno trovato collocazione nei codici attività specifici.

A tal fine è stata inserita nel predetto questionario apposite sezioni ("Tipologia di attività" e "Aree specialistiche") contenenti, oltre ad un elenco predefinito di attività, anche appositi campi "a descrizione libera" ove è stato possibile inserire delle risposte aperte che hanno consentito ai soggetti interessati di descrivere la propria attività.

I principali aspetti strutturali delle imprese che sono stati utilizzati per la definizione dei modelli di business sono: la tipologia di attività, l'area specialistica, la dimensione e la struttura dello studio

professionale o dell'impresa. Dalla cluster analysis sono emersi 32 gruppi omogenei che identificano i diversi modelli organizzativi del comparto economico analizzato.

Gli indicatori economici utilizzati per l'analisi della coerenza delle imprese sono: il "Valore aggiunto orario", il "Margine operativo lordo sulle vendite" e la "Resa del capitale".

Gli indicatori economici utilizzati per l'analisi della coerenza dei professionisti sono: l' "Incidenza dei costi sui compensi", la "Resa oraria" e la "Resa del capitale".

Per ogni gruppo omogeneo, sono state calcolate le distribuzioni ventiliche di ciascuno degli indicatori precedentemente indicati la cui suddivisione e' stata effettuata in base alla presenza o meno di forza lavoro ed in base al cluster territoriale di appartenenza del contribuente.

In caso di controllo nei confronti dei soggetti che hanno indicato un codice attivita' previsto dallo studio in esame, occorre riscontrare che venga effettivamente svolta l'attivita' contemplata dallo studio in oggetto, ovvero che la suddetta attivita' non sia compresa in nessun altro codice e che quindi tali soggetti non siano tenuti ad applicare un diverso studio di settore.

Si segnala inoltre la necessita' di verificare la corretta attribuzione del contribuente ad opera del software GE.RI.CO. ai diversi gruppi omogenei individuati. L'eventuale attribuzione ad un cluster non corrispondente alle caratteristiche del contribuente potrebbe essere sintomo di anomalie nell'applicazione dello studio che devono essere attentamente considerate per valutare se lo studio sia effettivamente in grado di rappresentare in modo adeguato la realta' del contribuente esaminato.

#### ALLEGATO 4

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

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

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

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

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

d'imposta inferiore ai 12 mesi.

Tale commisurazione non riguarda, tuttavia, l'apporto del titolare dell'impresa individuale o familiare. Per tali imprese, quindi, l'applicazione dell'indicatore in parola potrebbe determinare risultati non calibrati sulla situazione effettiva, qualora le stesse abbiano esercitato l'attività per pochi mesi nel corso dell'anno e siano caratterizzate soprattutto dall'apporto lavorativo del titolare dell'impresa.

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

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

- . agli amministratori non soci delle società di persone medesime
- . agli amministratori delle società ed enti soggetti all'Ires, in quanto tali spese sono incluse tra le "Spese per acquisti di servizi" che incidono, in diminuzione sull'indicatore "Valore aggiunto per addetto".

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

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

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

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

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

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

### 5. Componenti negative di carattere fiscale

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

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

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

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

## 7. Imprese che realizzano immobilizzazioni per lavori interni

Le imprese che effettuano incrementi di immobilizzazioni per lavori interni - Voce A4 del conto economico (generalmente si tratta di imprese appartenenti al comparto dei servizi o delle manifatture) devono indicare i relativi incrementi nel rigo F04 del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, per un ammontare corrispondente ai costi sostenuti, nel periodo d'imposta considerato, per la realizzazione di tali beni. E' possibile, in queste circostanze, che si rilevi una situazione di non congruita' derivante dall'indicazione di tali costi nelle varie voci presenti nel quadro F dell'allegato studi di settore. Pertanto, gli Uffici, in sede di contraddittorio, valuteranno, una volta verificata l'esistenza di costi imputati ad incremento delle immobilizzazioni per lavori interni, di procedere ad una nuova stima dei ricavi, scomputando tali costi dalle relative componenti negative e, quindi, riapplicare lo studio attraverso il software Ge.Ri.Co..

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

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

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

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

## 9. Situazioni particolari riguardanti gli addetti

Nella circolare n. 31/E del 2007 e' stato gia' evidenziato che l'applicazione dell'indicatore "Valore aggiunto per addetto" potrebbe portare a risultati non adeguati alla effettiva posizione del contribuente, laddove tra gli addetti siano compresi apprendisti o soggetti per i quali si siano verificate prolungate assenze per malattia o per maternita'. In tal caso, va tenuto presente che l'indicatore non consente di discernere la minore consistenza del fattore lavoro determinata dalle menzionate situazioni. Pertanto, qualora la detta, minore consistenza sia dimostrabile ed incida in modo sostanziale sulla effettiva forza lavoro che ha prodotto



valore aggiunto, i relativi effetti vanno presi in considerazione ai fini della determinazione dei maggiori ricavi derivanti dall'applicazione dell'indicatore in parola (ad es., in presenza di una lavoratrice in maternita' per l'intero periodo d'imposta, sostituita da altra con contratto a tempo determinato, andra' considerato un addetto invece di due).

ALLEGATO 5

Ulteriori precisazioni in merito alla compilazione e trasmissione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

#### 1. Cessazione dell'attivita'

Nella circolare 31/E del 22 maggio 2007, al paragrafo 6.1, e' stato specificato che nel caso in cui il contribuente cessi l'attivita' nel corso del periodo d'imposta 2006 e, ai sensi dell'art. 1, comma 19, secondo periodo, della legge finanziaria per il 2007, sia tenuto all'invio del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, egli dovra' fornire l'indicazione del numero dei mesi di esercizio dell'attivita' nel corso del periodo d'imposta.

In questi casi, il contribuente trasmettera' il modello Unico 2007 allegando il modello studi di settore compilato, nel suo frontespizio, con la sola indicazione del numero dei mesi di esercizio dell'attivita' nel corso del periodo d'imposta, senza tener conto della segnalazione fornita dal diagnostico in sede di trasmissione della dichiarazione, con la quale si richiede anche l'informazione (contenuto nel frontespizio medesimo) relativa all'inizio e/o alla cessazione dell'attivita' di impresa o di lavoro autonomo, nonche' alla mera prosecuzione di attivita' svolte da altri soggetti.

#### 2. Applicazione dell'indicatore di coerenza economica resa oraria del professionista

Ai fini dell'applicazione dell'indicatore di coerenza economica resa oraria del professionista il software GE.RI.CO. richiede l'indicazione del dato relativo sia all'anno di inizio dell'attivita' che all'anno di iscrizione all'albo professionale, quando esse sono presenti nel modello, di conseguenza, l'omissione di una o entrambe le informazioni provoca l'intervento del controllo bloccante del software. Tale controllo, per determinati studi, impedisce, nel caso in cui non e' prevista l'iscrizione ad un particolare albo professionale per l'esercizio della propria attivita', la corretta compilazione del modello in cui si richiedono sia l'anno di inizio dell'attivita' che l'anno di iscrizione all'albo professionale.

Al fine di permettere la trasmissione del modello compilato, nonche' l'applicazione dello studio stesso per determinarne i relativi risultati, si fa presente che, nel caso sopra citato, dovra' essere comunque compilato il campo relativo all'anno di iscrizione all'albo professionale, indicando l'anno di inizio attivita'.