



www.professionetributarista.it

La difesa del contribuente dagli studi di settore

Curato da

Gianfranco Costa – Sandro Cerato

Aggiornato al 31 ottobre 2007

Indice

PREMESSA.....	3
ACCERTAMENTI DA PARAMETRI E STUDI DI SETTORE	4
ACCERTAMENTI PARZIALI	5
POTERI DI ACCERTAMENTO ATTRIBUITI AGLI UFFICI	5
Accertamenti particolari.....	6
L'appiattimento dei ricavi	6
Incoerenti le cause di esclusione.....	6
Tovagliometro.....	7
REDDITOMETRO	8
Le novità del collegato alla finanziaria 2006	9
Studi nel condono.....	11
INATTENDIBILITA' DELLE SCRITTURE CONTABILI.....	13
LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE.....	14
Onere della prova	14
Presunzioni.....	15
Difetto di motivazione	17
Studi di settore e applicazione retroattiva.....	18
Prova testimoniale.....	19
Medie di settore e percentuali di ricarico.....	20
GIUSTIFICAZIONI DI MERITO	21
SINTESI DI RECENTI SENTENZE	54
ELENCO SENTENZE SU ACCERTAMENTI SINTETICI.....	63
Modulistica.....	73
Memorie contraddittorio	73
Delega	75
Bozza di ricorso	76

PREMESSA

Le problematiche legate agli studi di settore inevitabilmente guardano alla possibilità che al contribuente viene offerta per la sua difesa da questo accertamento analitico-induttivo.

Fortunatamente possiamo registrare prese di posizione importanti da parte della magistratura tributaria e di cassazione volte a tutelare la certezza del diritto e l'integrità patrimoniale. Le varie sentenze di merito e di legittimità hanno posto dei paletti significativi all'azione del verificatore, non tanto per impedire la loro corretta attività, quanto per individuare dei criteri che non siano lesivi dei diritti del contribuente.

Per il vero si deve anche far notare che alcune sentenze non sono rispettose dello Statuto del Contribuente, la legge n. 212/2000, e pertanto riconoscono all'Amministrazione finanziaria la possibilità di accertare senza alcun limite.

Nel presente lavoro vengono individuati alcuni suggerimenti utili per la difesa del contribuente dagli studi di settore, premettendo e sottolineando l'indispensabilità di presenziare agli inviti al contraddittorio ed avendo cura di produrre memorie difensive volte a dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria e tentando di smontare lo studio di settore.

ACCERTAMENTI DA PARAMETRI E STUDI DI SETTORE ¹

Nessuna limitazione è ora prevista per gli accertamenti in quanto il contribuente che sia stato soggetto ad un accertamento basato sulle metodologie dei parametri o degli studi di settore, potrà vedersi nuovamente accertato sulla medesima categoria reddituale.

L'eventuale definizione per accertamento con adesione non preclude la possibilità di esperire nuovi accertamenti, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ed indipendentemente dall'ammontare degli stessi. Pertanto il contribuente potrà essere accertato anche se i dati fossero stati conosciuti o conoscibili al momento dell'accertamento con adesione.

Altra fondamentale modifica riguarda i soggetti in contabilità ordinaria per obbligo. Infatti, le risultanze degli studi di settore potranno essere utilizzate, già a decorrere dal periodo 2004, anche nei confronti di tali soggetti, a condizione che si evidenzino scostamenti per almeno 2 annualità, anche non consecutive, all'interno di un triennio di applicazione degli studi. Inoltre, le risultanze di GERICO potranno essere utilizzate sempre nei confronti dei contribuenti in contabilità ordinaria (per obbligo o per opzione) nei confronti dei quali si rilevino delle significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con decreto del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Unica magra consolazione a questo strapotere accertativo è che l'Ufficio, prima di emettere l'avviso di accertamento, ha l'obbligo di invitare il contribuente per addivenire all'accertamento con adesione.

Il tanto discusso adeguamento agli studi di settore ora viene rimaneggiato. Infatti, con le modifiche introdotte dalla Finanziaria il libero adeguamento in dichiarazione alle risultanze di Gerico prevede le seguenti situazioni:

- per il 1° periodo di applicazione dello studio nuovo o revisionato: è ammesso l'adeguamento in dichiarazione, tuttavia, l'adeguamento rileva anche ai fini IRAP ed ai fini IVA e, per tale ultimo tributo, deve effettuarsi esplicita annotazione nei registri IVA;
- nei periodi d'imposta successivi al primo di applicazione dello studio nuovo o revisionato è comunque ammesso l'adeguamento in dichiarazione: tuttavia, qualora il valore dell'adeguamento non sia contenuto entro uno scostamento massimo del 10% rispetto alle risultanze delle scritture contabili, è dovuta una maggiorazione del 3%;
- il versamento della maggiore imposta deve essere effettuato entro il termine per il

¹ La disposizione è contenuta nei commi da 407 a 411 della L. 30.12.2004, n. 311.

versamento dei tributi e non più entro il termine di presentazione della dichiarazione, come avveniva in passato.

ACCERTAMENTI PARZIALI ²

Gli accertamenti parziali previsti dall'art. 41/bis del DPR 600/73 ai fini delle imposte sui redditi e dell'art. 54 del DPR 633 in tema di IVA vedono un notevole ampliamento con la previsione della possibilità di esperire accertamenti parziali, sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA, per effetto di segnalazioni o di dati derivanti da ispezioni, verifiche o comunque presenti nelle banche dati della Pubblica Amministrazione, senza alcun ulteriore pregiudizio per le ordinarie attività di accertamento. Lo strumento dell'accertamento parziale, al di fuori delle ipotesi di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e di cui all'art. 54-bis del DPR 633/1972, potrà essere utilizzato anche al fine di recuperare imposte e maggiori imposte non versate.

POTERI DI ACCERTAMENTO ATTRIBUITI AGLI UFFICI ³

Un'importante innovazione è intervenuta grazie alle modifiche all'art. 32 del DPR 600/1973 per gli accertamenti relativi alle imposte sui redditi e specularmente all'art. 51 del D.P.R. 633/1972 per quanto riguarda gli accertamenti IVA, circa i poteri concessi agli organi accertatori.

Un primo intervento riguarda i soggetti ai quali l'Amministrazione può richiedere dati e notizie, prevedendo oltre alle Banche e alle Poste Italiane anche gli intermediari finanziari e creditizi, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, le società fiduciarie.

Viene poi ampliata la casistica delle informazioni che possono essere richieste ai contribuenti in merito ai rapporti intrattenuti con la nuova platea di soggetti intermediari finanziari; informazioni che non si limitano alle operazioni "di conto" ma che si estendono a tutte le operazioni di sportello.

Il contribuente dovrà pertanto, con le nuove disposizioni, giustificare sia i versamenti che i prelevamenti eseguiti presso i soggetti sopra descritti, risultando pertanto ricavi omessi quelle

² La disposizione è contenuta nei commi 405 e 406 della L. 30.12.2004, n. 311

³ La disposizione è contenuta nei commi da 402 a 404 della L. 30.12.2004, n. 311

movimentazioni prive di giustificazione. Inoltre vi è l'estensione esplicita anche ai professionisti con l'inserimento del termine "compensi" in aggiunta ai ricavi ed andando così a codificare le posizioni assunte dalla Cassazione in tema di accertamenti bancari in capo ai professionisti.

Sono poi apportate due modifiche che riguardano gli intermediari finanziari. Una riguarda la riduzione dei tempi per le risposte alle richieste avanzate che passa dagli attuali 60 a 30 giorni. La seconda novità è la previsione dell'utilizzo della modalità telematica per la risposta da parte degli intermediari, demandando le modalità tecniche di attuazione ad appositi provvedimenti.

Per necessità organizzative, le disposizioni suddette avranno efficacia a decorrere dall'1.07.2005.

Accertamenti particolari

Vediamo ora di analizzare, seppur in maniera sintetica, alcune fattispecie che possono comportare l'avvio di un procedimento di accertamento da parte dell'ufficio. Le osservazioni che vengono esposte si traggono sia dalle circolari ministeriali sia da comportamenti adottati dall'amministrazione finanziaria volti a supportare gli accertamenti emessi.

L'appiattimento dei ricavi

Uno degli indici che verrà utilizzato dall'agenzia delle entrate per stabilire una graduatoria dei contribuenti da verificare sarà dato dall'appiattimento dei ricavi e dei compensi dichiarati sulle risultanze di congruità degli studi di settore. Significa cioè che ove i contribuenti dichiarassero nel tempo ricavi minimi necessari per rispettare le soglie della congruità, potranno essere oggetto di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria. Si ritiene che questa appiattimento debba essere verificato su più annualità e non una sui risultati di un unico esercizio.

Incoerenti le cause di esclusione

Come abbiamo visto da legge finanziaria ha previsto la realizzazione di un nuovo indice di coerenza tramite il quale potranno essere oggetto di accertamento anche i contribuenti

congrui. Si ritiene comunque che l'agenzia delle entrate ponga attenzione anche ai vecchi indici di coerenza, dai quali partire per valutare gli aspetti organizzativi aziendali e per determinare la corretta applicazione degli studi di settore.

Sempre con il preciso scopo di verificare la corretta compilazione delle dichiarazioni con riferimento alle cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore, gli uffici procederanno alla verifica circa la reale esistenza di tali cause.

Tovagliometro

La recente sentenza della corte di cassazione n. 16048 del 29 luglio del 1005 ha riconosciuto valido il meccanismo di ricostruzione dei ricavi basato sul consumo dei tovaglioli. Per il vero questa non è una sentenza isolata in quanto ce ne sono state anche in passato e precisamente la 7/1/99, n. 51 e 8 luglio 2002, n. 9884. Il meccanismo di determinazione sintetica del reddito consiste nell'individuare la quantità di pasti erogati abbinando la quantità di tovaglioli usati al numero dei clienti. Il numero dei tovaglioli viene ridotto di un importo forfettario riferito a quei tovaglioli che vengono usati a fini diversi (es. da parte dei camerieri o dei cuochi). Determinato il prezzo medio del pasto esso viene moltiplicato per il numero dei tovaglioli giungendo quindi a determinare i ricavi presunti dell'esercizio. Tali ricavi vengono, a questo punto, confrontati con quelli riportati nelle scritture contabili, determinando l'eventuale maggiore ricavo. Secondo la cassazione questa modalità induttiva di quantificazione dei ricavi dell'azienda riveste i requisiti fondamentali di gravità, precisione e concordanza, rispettando conseguentemente i dettami normativi.

REDDITOMETRO

Il redditometro torna in auge. Infatti con 3 provvedimenti datati rispettivamente 7 gennaio 2005, 5 aprile 2005, 17 maggio 2005, l'agenzia delle entrate ha provveduto ad aggiornare il famoso redditometro la cui unica applicazione pratica l'abbiamo vista degli anni 89 e 90. Il meccanismo della redditometro, come ben sappiamo, giunge alla quantificazione della reddito (non dei ricavi) identificando la capacità contributiva sulla base di nuove tipologie di beni e servizi. Si tratta in buona sostanza dei seguenti beni e servizi:

1. aeromobili
 2. navi e imbarcazioni da diporto
 3. autoveicoli
 4. altri mezzi di trasporto
 5. roulotte
 6. residenze principali e secondarie
 7. collaboratori familiari, a tempo pieno con viventi o a tempo parziale o non conviventi
 8. cavalli da corsa o da equitazione, mantenuti in proprio o a pensione
 9. assicurazioni di ogni tipo, escluse quelle relative alla responsabilità civile obbligatoria per i veicoli a motore, sulla vita e quelle contro gli infortuni e le malattie.
- Vi rientrano quindi le polizze incendio e furto.

Ognuno dei beni o servizi sopra descritti quantificati secondo le caratteristiche loro tipiche (es. ha rotto con i cavalli fiscali, abitazioni con la superficie, aeromobili con i cavalli fiscali e le ore di volo, eccetera), vengono trasformati in redditi presunti tramite degli valori e dei coefficienti (si rimanda ai decreti sopra citati per la loro individuazione). Per dovere di cronaca va precisato che per alcuni beni vi sono anche delle percentuali di abbattimento collegate all'anzianità degli stessi. Inoltre il contribuente proprietario dei beni o utilizzatore dei servizi può attribuire parte di essi (in percentuale) ad altri contribuenti. Ovviamente tale attribuzione dovrà essere ponderata per il fatto che l'amministrazione alla facoltà di procedere alla verifica della congruità dei redditi del soggetto cui vengono parzialmente attribuiti. Identificati quindi i potenziali redditi necessari per potersi permettere ognuno di questi beni e servizi, prima di somaro di terra determinare il reddito complessivo necessario per il loro mantenimento si dovranno rapportare secondo la seguente scaletta:

- l'importo più elevato si considera al 100%;
- il secondo importo si considera alla 60%;
- il terzo importo si considera al 50%;

- il quarto importo si considera al 40%;
- tutti gli importi successivi ci considerano al 20%.

I valori così ridotti vengono sommati fra di loro ed il risultato rappresenta il reddito complessivo netto presunto.

Questa metodologia di verifica può sembrare scollegata e non centrare nulla con l'argomento trattato. Al contrario si è ritenuto di dover sottoporre all'attenzione del lettore anche questa fattispecie di accertamento sintetico in quanto l'esperienza del passato ci può insegnare i comportamenti da adottare nei contraddittori con l'ufficio. Abbiamo già avuto modo di constatare che i giudici hanno spesso e volentieri modificato le loro opinioni circa la legittimità dell'accertamento sintetico da redditometro. I ricorsi che nella maggior parte dei casi sono stati vinti in sede di commissione tributaria provinciale, sono poi risultati persi a seguito dell'appello proposto dall'ufficio.

In alcuni casi il metodo del redditometro viene utilizzato congiuntamente con l'accertamento da studi di settore al fine di meglio supportare le pretese dell'amministrazione. Un ragionamento complesso che metta assieme le risultanze degli studi di settore con le risultanze della redditometro portano senz'ombra di dubbio a realizzare delle presunzioni gravi, precise e concordanti che conseguentemente invertono sul contribuente l'onere della prova.

Le novità del collegato alla finanziaria 2006

La modifica alle regole del redditometro⁴ riguarda l'incidenza degli incrementi patrimoniali. Infatti l'articolo 38, comma 5, stabiliva che gli incrementi patrimoniali dovessero essere spalmati nei 6 periodi precedenti all'acquisto del bene. La modifica introdotta prevede invece che detti acquisti patrimoniali vadano spalmati nei 5 esercizi precedenti. La conseguenza di questa modifica comporta l'incremento del reddito richiesto al contribuente nel caso in cui lo stesso abbia provveduto ad acquisire degli immobili.

Se per esempio il contribuente nell'anno d'imposta 2005 avesse acquistato un immobile al prezzo di € 300.000, con le vecchie regole si sarebbe trovato nella necessità, fermi restando i rimanenti elementi del redditometro, a dover dichiarare almeno € 50.000 per

⁴ Art. 2, co. 14-quater e 14-quinquies – D.L. 203/2005

ognuno dei sei anni precedenti. Con le nuove regole stesso contribuente dovrà aver dichiarato per ciascuno nei cinque periodi precedenti almeno un reddito di € 60.000.

La nuova regola vale per gli accertamenti notificati successivamente al 3 dicembre 2005.

Con la finanziaria 2006, poi, il legislatore ha previsto due importanti novità per il contribuente:

1. la possibilità, in capo al venditore, di tassare le plusvalenze manifestatesi a seguito di cessione di fabbricati acquistati da non più di cinque anni, tramite l'imposta sostitutiva del 12,50%, a condizione che venga indicato il reale importo di rogito;
2. l'acquirente di immobili ha la possibilità di dichiarare l'intero valore dell'immobile contro venduto e nel contempo usufruire dell'agevolazione di sottoporre ad imposta di registro, ipotecaria e catastale, anziché il valore dichiarato, il valore catastale del fabbricato (rendita catastale aggiornata del 5% e moltiplicata per 110, se prima casa, oppure 120 negli altri casi).

In entrambi i casi il legislatore ha previsto l'esonero da accertamenti di valore, invogliando così il contribuente a dichiarare il prezzo totale.

Si aggiunge poi un nesso con eventuali mutui cui necessitasse l'acquirente per l'acquisto del fabbricato. Infatti nel caso in cui il valore di mutuo sia diverso da quello del rogito, è già successo che l'agenzia delle entrate abbia provveduto a chiedere giustificazione della differenza, cioè della parte di mutuo eccedente il prezzo di rogito.

Tutto questo per far notare che le norme sembrano create in maniera artificiosa con il preciso fine di poter, in qualche modo, accertare un maggior reddito o comunque un maggior imponibile in capo al contribuente. Infatti laddove l'acquirente dichiarasse l'intero valore del fabbricato si potrebbe trovare nella condizione di dover confrontare i redditi dichiarati nei cinque esercizi precedenti con la nuova regola sul redditometro. Il contribuente cioè potrebbe trovarsi nelle condizioni di dover dimostrare all'Agenzia delle Entrate che nei cinque anni precedenti ha prodotto un reddito che permette di acquistare il fabbricato.

Studi nel condono

Le sanatorie previste dalla L. 289/02 e le varie proroghe e riaperture vedono influenzati i comportamenti dei contribuenti con modalità differenti secondo le scelte di sanatoria adottate.

Preliminarmente va precisato che, solo ed esclusivamente ai fini dei condoni, il Ministero ha precisato che il contribuente per divenire congruo agli studi di settore deve adeguarsi ai ricavi puntuali, rendendo quindi non accettabili soluzioni alternative, quali ad esempio il posizionamento dei ricavi all'interno dell'intervallo di confidenza.

Qualora il contribuente si trovasse nella seguente situazione:

- nella stampa della dichiarazione originaria in possesso del contribuente, sono presenti gli studi o i parametri;
- per un errore nell'invio non sono stati allegati o non sono state barrate le caselline relative;

con la risoluzione Ministeriale n. 105 del 9.5.03 è stato precisato che:

1. la dichiarazione originaria è quella in possesso del contribuente e non quella in possesso dell'Amministrazione finanziaria;
2. eventualmente sono applicabili le sanzioni previste dal d.p.r. 322/98 e d.m. 31.7.98 consistenti nella revoca dell'abilitazione all'invio telematico per le ripetute irregolarità

Un'attenzione particolare dovrà essere prestata per i contribuenti che hanno aderito al condono e non risultavano congrui agli studi di settore. Infatti le disposizioni hanno precisato che il comportamento adottato e le scelte condonatarie intraprese influenzano anche i risultati degli esercizi successivi al 2002. vediamo in maniera sintetica il risultato rispetto alle scelte adottate, qualora il contribuente per gli anni 2001 e 2002 non fosse risultato congruo agli studi di settore:

<p>concordato (art. 7 – L. 289/02)</p>	<p>Il contribuente che avesse aderito al concordato per gli anni 2001 e 2002 non aveva la possibilità di scegliere la quantità di reddito da integrare, in quanto la sanatoria risulta valida se i maggiori ricavi dichiarati sono tali da raggiungere il ricavo puntuale scaturente dallo studio di settore.</p> <p>Conseguenza di ciò è che il contribuente vede ripartire dall'anno 2003 la regola del 2 su 3 e pertanto non ha obbligo di adeguamento per tale anno.</p>
<p>Integrativa semplice (Art. 8 – L. 289/02)</p>	<p>Il contribuente, sempre per gli anni 2001 e 2002, per vedere riconosciuta la congruità deve aver integrato i propri ricavi fino a raggiungere i ricavi puntuali.</p> <p>Anche in questo caso il contribuente è divenuto congruo e non ha obbligo di adeguare il 2003.</p> <p>Nel caso invece l'incremento dei ricavi si posizioni al di sotto del ricavo puntuale, non si è raggiunta la pace fiscale e il contribuente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potrà essere soggetto a verifica per gli anni di non congruità (sempre nel rispetto della regola sopra descritta) • nel caso in cui anche l'anno 2003 non raggiungesse la congruità, dovrà adeguarsi o sapere che l'Amministrazione gli renderà conto del mancato adeguamento.
<p>Condono tombale (Art. 9 – L. 289/02)</p>	<p>Le istruzioni ministeriali hanno sempre affermato che con il condono tombale il contribuente non congruo non acquista il salvacondotto della congruità.</p> <p>Pertanto l'applicazione della regola generale non terrà in alcun conto la sanatoria presentata e il contribuente che risultasse non congruo per il terzo anno potrà:</p> <ul style="list-style-type: none"> • adeguarsi in sede di dichiarazione come descritto nei precedenti paragrafi; • non adeguarsi ed aspettarsi una convocazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

INATTENDIBILITA' DELLE SCRITTURE CONTABILI

Il contribuente in contabilità ordinaria può incorrere nell'assoggettamento agli studi di settore qualora le scritture contabili possano essere dichiarate inattendibili.

Pertanto i contribuenti in contabilità ordinaria indipendentemente dalla circostanza che si trovino nel regime ordinario "naturalmente", cioè quando il volume dei ricavi del periodo precedente superano € 309.874,14 nel caso di prestazioni di servizi o € 516.456,90 negli altri casi, oppure quando lo sono "per opzione", in presenza di ricavi inferiori ai limiti sopra descritti, qualora da un verbale di verifica della Guardia di Finanza o dell'0Agenzia delle Entrate, venga rilevata l'inattendibilità delle scritture contabili secondo le regole descritte nel DPR n. 570/1996. Nella tabella che segue sono riportate le ipotesi di irregolarità previste in tale decreto.

IPOTESI DI CONTABILITÀ INATTENDIBILE E CONSEGUENTE ACCERTAMENTO SULLA BASE DEGLI STUDI DI SETTORE
IMPRESE
<ul style="list-style-type: none">▪ Omessa tenuta dei conti di mastro relativi alla cassa, alle banche e ai c/c postali▪ Omessa tenuta dei conti di mastro intestati ai singoli creditori e debitori▪ Omessa registrazione dei singoli versamenti o prelevamenti effettuati dall'imprenditore individuale o dai soci▪ Omessa indicazione nella nota integrativa o nel libro degli inventari dei criteri adottati per la valutazione delle rimanenze di magazzino▪ Scostamento rispetto ai dati contabili superiore al 10% e a 50 milioni eccetto il caso in cui lo scostamento sia attribuibile a errori materiali o a errata applicazione di criteri di valutazione o imputazione. Se supera i 50 milioni rende comunque la contabilità inattendibile▪ Omessa iscrizione in bilancio di beni strumentali per un valore superiore al 10% di tutti i beni strumentali utilizzati▪ Impiego di lavoratori dipendenti non iscritti nel libro paga i cui compensi superino il 10% delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate nello stesso periodo
PROFESSIONISTI
<ul style="list-style-type: none">▪ Scostamento tra dati contabili ed accertati superiore al 10% e a 5 milioni. Uno spostamento superiore a 50 milioni rende comunque la contabilità inattendibile▪ Omessa iscrizione in bilancio di beni strumentali diversi dagli immobili, se supera i suddetti valori▪ Impiego di lavoratori dipendenti non iscritti nel libro paga i cui compensi superino il 10% delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate nello stesso periodo

LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Di particolare interesse risulta essere un approfondimento sulle difese che il contribuente può adottare a seguito di accertamento basato sugli studi di settore. In particolare si vuole porre l'attenzione su alcuni aspetti particolari che possono cogliere nel segno in una potenziale difesa del contribuente in sede contenziosa, ricordando che la giurisprudenza in generale non si ferma più alle disquisizioni giuridiche, ma vuole che i ricorsi entrino nel merito.

Onere della prova

È lo stesso codice civile a definire il concetto di onere della prova. Infatti l'art. 2697 del codice civile recita:

“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.”

Varie sentenze di Cassazione (n. 7329 del 13.5.2003, n. 10350 del 1.7.2003, n. 13605 del 16.9.2003, n. 10371 del 1.7.2003) consentono all'amministrazione di utilizzare strumenti anche sintetici e richiedono al contribuente di dimostrare la prova contraria.

Altre sentenze affermano che l'Amministrazione finanziaria nel momento di emissione dell'avviso di accertamento devono fornire la prova delle pretese (comm. Trib. Prov. Brescia sez. 7, 26.8.2002, n. 151, Vicenza – sez. 7 – sent. 24.2.07, n. 15 e 16 – sez. 4 – sent. 23.2.07, n. 39 e Cassaz. Civile – sez. 5 – 30.7.2002, n. 11.240, sez. tributaria – n. 13995 del 14.3.2002, n. 19955 del 27.6.2005, n. 20832 del 26.10.2005).

Come si nota la giurisprudenza è altalenante nelle sentenze. Si ritiene importante controllare la formulazione dell'atto di accertamento e, nel caso in cui non siano esposti in maniera chiara le motivazioni su cui esso si fonda, sarà importante chiedere l'annullamento per inesistenza o infondatezza della prova a carico dell'Amministrazione. Allo stesso modo, però, è indispensabile che il contribuente, nel caso sia in possesso di dimostrazioni contrarie alle asserzioni contenute nell'accertamento, fornisca la prova contraria. In questo caso da semplici disquisizioni giuridiche, poco gradite al Giudice, si entra nel merito del contraddittorio.

Presunzioni

È sempre il codice civile a normare le presunzioni ai seguenti articoli:

“Art. 2727 - nozione

Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato.

Art. 2728 – prova contro le presunzioni legali

Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite.

Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio, non può essere data prova contraria, salvo che questa non sia consentita dalla legge.

Art. 2728 – presunzioni semplici

Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

Le presunzioni non possono ammettersi nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.”

Meritano inoltre citazione le definizioni date dalla giurisprudenza dei seguenti concetti:

- **gravità:** grado di probabilità-verosimiglianza che ad un determinato fatto base (noto) consegua il fatto dedotto;
- **precisione:** attiene al rapporto tra fatto noto e conseguenza: deve condurre a conseguenze precise;
- **concordanza:** ci sono due teorie:
 - o l'aggettivo sarebbe riferito agli indizi e sarebbe operante solo in caso di più indizi che non dovrebbero essere in contrasto;
 - o l'aggettivo andrebbe come gli altri (teoria preferibile) al ragionamento non agli indizi e starebbe a significare che la presunzione non dovrebbe essere intimamente contraddittoria per il conflitto logico di più indizi tra loro contrastanti.

Come si nota le presunzioni possono essere così sintetizzate:

presunzioni legali: rispetto ad un fatto la legge stabilisce il risultato.	Esse possono essere: <ul style="list-style-type: none">- assolute: non è ammessa la prova contraria- relative: quelle per cui in presenza di un fatto spetta alla controparte dimostrare il contrario o l'infondatezza
--	---

	<p>(inversione dell'onere della prova). Nell'accertamento bancario, ad esempio, rispetto ad un importo riscontrato dal verificatore, spetta al contribuente dimostrare che non si tratta di reddito non dichiarato.</p> <p>Ovviamente il livello della prova contraria richiesta è fondamentale per vincere il contenzioso</p>
Presunzioni semplici	<p>Sono quelle lasciate alla prudente valutazione del giudice ed inoltre possono essere ammesse se hanno forza presuntiva e quindi se sono gravi, precise e concordanti.</p>

Negli accertamenti da studi di settore le presunzioni sono considerate semplici. In tal senso si espone sia l'art. 62-sexies del d.l. 331/1993 che la sentenza n. 105/2003 della Corte costituzionale.

Ecco allora che qualora l'accertamento contempili un riferimento a percentuali di ricarico o a medie di settore non si può sostenere che queste siano presunzioni gravi, precise e concordanti (cost. 105/2003).

Sempre nella sentenza 105 ed anche la sentenza della Corte di Cassazione 27.02.2002, n. 2891, viene dato al contribuente un'arma in più di difesa. Infatti secondo il giudice delle leggi e del diritto quando un accertamento è basato su delle presunzioni (studi di settore) al contribuente è data possibilità di controdedurre a sua volta con delle presunzioni.

Analizziamo una possibilità. Se un contribuente viene sottoposto ad accertamento da studi di settore ed il momento economico cui si riferisce l'accertamento è stato interessato da un ristagno o da una recessione, possiamo esattamente portare a controdeduzione che è presumibile che il ristagno non possa far generare i ricavi preventivati da un istituto che, al contrario, non tiene conto dell'andamento economico generale o del settore. Pensiamo, in un altro caso, ad un agente di commercio che subisce un importante incidente stradale. Al danno fisico, riscontrabile facilmente, è opponibile in giudizio il danno psicologico che incida sulla produttività dell'agente. Alla presunzione di redditività si contrappone una presunzione di minor aggressività commerciale dovuta all'incidente ed alla paura che si è inserita nella mente di quel contribuente.

La stessa Amministrazione finanziaria nella circolare 58/E/2002 ha affermato che "... la procedura di elaborazione degli studi di settore non priva il contribuente della possibilità di fornire prova contraria adducendo argomentazioni tali da dimostrare la non attendibilità del risultato dell'applicazione dello studio in relazione alla specifica situazione

oggetto di controllo; lo scostamento potrà essere giustificato non solo in base a prove documentali certe, che abbiano un riscontro certo ed immediatamente quantificabile sui ricavi dichiarati, ma anche in base ad un ragionamento di tipo presuntivo che si fondi su elementi certi e conduca a valutazioni che abbiano una reale capacità di convincimento dell'ufficio".

Una presa di posizione della commissione tributaria provinciale di Milano – sezione VIII, del 13 aprile 2005, tenta di delimitare tramite una quantificazione, seppur sommaria, la grave incongruenza fra le risultanze del software Gerico e quanto riportato nelle scritture contabili. La commissione afferma che "... L'esistenza di "gravi incongruenze" deve essere espressamente affermata ed adeguatamente motivata nell'avviso di accertamento e, ovviamente, non soltanto facendo riferimento all'importo dei ricavi "non dichiarati" perché l'anzidetto importo, isolatamente considerato, avrebbe scarsissima rilevanza. Per la sussistenza di "gravi" incongruenze, a parere di questo Collegio, l'importo dei ricavi non dichiarati rispetto sia a quelli dichiarati sia a quelli determinabili in via presuntiva, non dovrebbe essere inferiore alla 25 - 30%.". Come si può ben capire la commissione tributaria ha voluto esprimere due concetti:

1. le gravi le devono essere sempre espressamente affermate in adeguatamente motivate;
2. perché le gravi incongruenze possono essere considerate tali per essersi uno scostamento fra i ricavi presunti e da scritture contabili di almeno una entità come si nota le percentuali esposte dalla commissione di Milano si attestano un quarto o un terzo dei ricavi.

Questa presa di posizione è volta a dare certezza del diritto e soprattutto a tutelare l'integrità patrimoniale del contribuente che si vedrebbe, in caso contrario, continuamente colpito da richieste di pagamenti da parte dell'amministrazione finanziaria. Importi che molto spesso per la loro esiguità sconsigliano al contribuente di intraprendere un contenzioso da cui unica certezza sarebbero i costi da sopportare con riferimento alla parcella del consulente.

Difetto di motivazione

Ricordiamo che il difetto di motivazione (art. 3, L. 241/90) pur essendo essenziale per svolgere e sviluppare la difesa del contribuente, non è di per se l'unico elemento su cui fondare un ricorso. In tal senso sentenze della suprema corte hanno addirittura negato

l'esistenza del difetto di motivazione quando l'amministrazione non ha allegato all'atto di accertamento i documenti probatori.

Va anche detto che alcune sentenze (comm. Trib. Prov.le Matera, sez. 3, sent. 30.12.2003, n. 63; comm. Trib. Prov.le Catania, sez. 4, sent. 29.1.03, n. 1147 e comm. Trib. Prov.le di Vicenza, sez. 6, sent. 159/06/05, del 13.10.2005, depositata il 23.02.06, sez. 7, sent. 24.2.07, n. 15 e n. 16, sez. 4, sent. 23.2.07, n. 39, difensore Gianfranco Costa) hanno censurato l'Amministrazione ogni qualvolta si limiti a richiamare gli elaborati studi di settore senza entrare nel merito delle modalità di calcolo per giungere al risultato e senza alcuna valutazione degli elementi contabili del contribuente.

L'art. 3 dello statuto del contribuente precisa che gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono essere motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. 241/90, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato le decisioni dell'Amministrazione. Il citato art. 3 specifica inoltre che l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche deve avvenire "in relazione alle risultanze dell'istruttoria".

Ora è un po' difficile sostenere che quando l'Amministrazione finanziaria emette un avviso di accertamento sulla base dei parametri e degli studi di settore non possa limitarsi a recepire le risultanze di tali strumenti di accertamento, in quanto il presupposto che sta alla base dell'accertamento è la constatata divergenza fra i risultati dichiarati dal contribuente ed i risultati ottenibili dagli studi di settore, così come d'altra parte sono evidenti le ragioni giuridiche che legittimano l'azione impositiva.

Infatti altre sentenze di merito hanno ritenuto che l'accertamento basato sui parametri presuntivi dei ricavi siano legittime in quanto in grado di determinare il reddito senza necessità di fornire ulteriori motivazioni (comm. Trib. Prov.le Caltanissetta, sez. 2, sent. 8.7.2002, n. 112)

Studi di settore e applicazione retroattiva

Altro aspetto molto importante è quello concernente la possibilità di applicare retroattivamente le risultanze degli studi di settore, correggendo a favore del contribuente gli accertamenti emessi dal fisco sulla base dei parametri presuntivi o di versioni precedenti di studi di settore.

La pronuncia n. 13508 del 2003 della Suprema Corte ha così sentenziato: i coefficienti presuntivi dei ricavi di cui all'art. 11 del d.l. 69/1989 possono essere utilizzati per l'accertamento di periodi d'imposta precedenti, in luogo dei coefficienti presuntivi previsti

per tali periodi d'imposta, se il risultato della loro applicazione retroattiva è più favorevole al contribuente.

La stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 25/E/2001 ed in altre successive, ha affermato che il contribuente può giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli determinati sulla base dei parametri facendo ricorso allo studio di settore approvato successivamente al periodo d'imposta controverso.

Prova testimoniale

Nel contenzioso tributario non sono ammesse le prove testimoniali (art. 7 – d.lgs. 546/92). L'Amministrazione finanziaria, però, nel procedimento svolto contro il contribuente, può aver raccolto anche delle prove testimoniali ed utilizzate queste anche per la definizione dell'accertamento.

Certamente il contribuente non può portare in giudizio dei testimoni a supportare le proprie tesi, ma certamente può contestare la veridicità delle prove testimoniali assunte dall'Amministrazione. Se ciò avviene, afferma la sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 21.1.2000, “ il giudice tributario –ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del d.lgs. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisprudenziali”.

Anche al contribuente è data la possibilità di produrre dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale, con lo stesso valore probatorio di indizi, in attuazione del principio del giusto processo previsto dall'art. 111 della costituzione. In questo senso le sentenze della Cassazione civile n. 4269 del 2002, 5957 del 2003 e 4423 del 2003 oltre alla sentenza della commissione tributaria regionale dell'Umbria 24.10.2000, n. 562.

Medie di settore e percentuali di ricarico

L'Amministrazione finanziaria per evitare di dichiarare l'inattendibilità delle scritture contabili, può, ai sensi del 2° comma dell'art. 39 del dpr 600/73, sulla base di notizie e dati procedere all'accertamento del maggior reddito.

Spesso l'Amministrazione, a questo punto si basa su medie e ricariche di settore. Si tratta di capire se questi elementi possono essere di per se validi a supportare gli accertamenti. La giurisprudenza seppure abbia affermato che tali elementi possano avere carattere indiziario, dall'altra ne ha affermato l'insufficienza quale strumento probatorio, con la conseguenza che l'accertamento posto in essere da parte dell'Ufficio deve considerarsi illegittimo qualora quest'ultimo non abbia fornito né alcuna ulteriore specificazione, né alcun elemento a supporto della concreta fattispecie.

Vedasi a tal proposito la Commissione tributaria centrale che con varie sfumature ha disatteso le pretese dell'Amministrazione nelle decisioni: sez. XX - 10.6.98, n. 3286, sez. IV – 7.11.2001, n. 7431, sez. X – 28.1.1998, n. 302. Dello stesso parere la Cassazione con le sentenze 5.12.2005, n. 26388, 1.2.2006, n. 2380, per citare le più recenti.

La Corte di Cassazione, con le sentenze 29.11.2000, n. 15310, 19.11.2001, n. 14500 e 27.9.2002, n. 13995, ha stabilito che la tenuta di una contabilità formalmente regolare non è di ostacolo alla rettifica dei redditi d'impresa a norma dell'art. 39, c. 1, lett. d), del dpr 600/73, quando l'esistenza di attività non dichiarate risulti, fra l'altro, da presunzioni gravi, precise e concordanti. In tali ipotesi, tuttavia, le dichiarazioni del contribuente non possono essere disattese, salvo il caso di divergenze assolutamente abnormi o di risultati palesemente antieconomici o in contrasto con il senso comune, sulla base della semplice applicazione di una diversa percentuale di ricarico, la quale, ancorché frutto di uno studio di settore, costituisce un dato che richiede il conforto di qualche elemento ulteriore per giustificare il maggior reddito.

GIUSTIFICAZIONI DI MERITO

Dopo l'esposizione di disquisizioni giuridiche, si ritiene opportuno ora entrare nel merito delle questioni, valutando tutta una serie di situazioni che si possono verificare e che possono essere utili al contribuente ed al suo professionista per opporsi eventualmente alle pretese dell'Amministrazione.

La prima fase di controllo riguarda i "difetti" dello studio di settore. Infatti le stesse circolari ministeriali hanno avuto modo di precisare alcune carenze degli studi di settore.

A tal proposito vedasi l'apposito paragrafo dove per ogni studio sono evidenziati gli aspetti controversi ed imprecisi degli studi.

Si ricorda che qualora il contribuente ricada in una causa di inapplicabilità, lo stesso dovrà applicare i parametri.

I soggetti maggiormente beneficiari dell'inapplicabilità degli studi sono quelli in contabilità ordinaria in quanto ad essi non si applicano i parametri.

Vale inoltre la pena di ricordare che i soggetti che applicano il multipunto e multiattività sono sempre considerati sperimentali e pertanto non sono direttamente soggetti ad accertamento.

Per quanto riguarda le cause di esclusione, si ricorda che l'esclusione da studi di settore vale anche ai fini dei parametri.

Siamo in presenza di una causa di esclusione anche quando una attività secondaria cessa durante il periodo d'imposta.

Una metodologia da seguire per verificare esattamente il corretto inquadramento del contribuente nello studio di settore, utilizzabile sia in sede di contraddittorio che in sede di contenzioso, può tenere conto dei seguenti aspetti:

1. **controllo del cluster**: si dovranno guardare le note metodologiche dei singoli studi di settore ove sono riportate le descrizioni dei singoli cluster che compongono lo studio di settore. Con questa verifica si può vedere se il contribuente è stato correttamente inquadrato o se è necessario modificare il cluster.
2. **controllo quadro RX**: questo quadro relativo agli altri dati, cambia da studio a studio e pertanto dovrà essere puntualmente valutato.
3. **accadimenti personali**: è chiaro che malattie, infortuni o eventi particolari possono influire sulla redditività del contribuente.
4. **beni strumentali**: i beni strumentali influenzano in maniera diversa i diversi studi di settore.

a. **Particolarità:**

- Si possono non inserire i beni che non sono stati utilizzati nell'esercizio. È utile redigere un elenco dei beni non utilizzati per facilitare il controllo ed il confronto in una eventuale verifica.

Attenzione che questi beni non devono essere ammortizzati, in quanto ciò significherebbe che c'è stato il loro utilizzo.

- I beni acquistati durante il periodo d'imposta vanno inseriti al 100%. In realtà in sede di contraddittorio o contenziosa è possibile sostenere che tale valore deve essere ragguagliato al periodo di utilizzo nell'anno. È assurdo che si pretenda che un bene strumentale, solo perché presente al 31 dicembre sia utilizzato per il calcolo dei ricavi come se avesse lavorato e prodotto per 12 mesi.

È quindi importante fare un controllo dei beni maggiormente significativi nel risultato di calcolo (c.m. 58/E/2002)

- Le disposizioni prevedono l'inserimento a costo storico senza tener conto dell'obsolescenza dei beni strumentali. Un bene "vecchio" non può produrre del pari di uno tecnologicamente avanzato.

Dimostrare quindi che i beni obsoleti non producono nella stessa quantità e qualità di quelli aggiornati, anche con l'utilizzo di schede tecniche del macchinario o di schede di produzione interna. Chiedere quindi un abbattimento del valore storico. Potrebbe anche essere presentata una perizia di stima che aggiorni il valore commerciale del bene e contemporaneamente chiesto, in sede contenziosa, che il giudice disponga una perizia giudiziaria.

- Investimenti fatti per godere di agevolazioni fiscali o di altro genere. Qualora il contribuente sia nelle condizioni di dimostrare che gli investimenti sono stati fatti per poter beneficiare di agevolazioni si potrà anche dimostrare che l'investimento poteva essere evitato. Alla luce di ciò si può chiedere una rivisitazione sia dei valori che dei risultati(c.m. 58/E/2002).

5. **forza lavoro.** Gli studi non tengono conto dell'età del contribuente. Non è possibile che per alcune lavorazioni i risultati economici siano i medesimi a prescindere quindi che il titolare sia un giovane o un anziano. Pensiamo, ad esempio, alla lavorazione del ferro battuto dove le forze fisiche sono diverse secondo l'età.

Inoltre una persona vicino all'età pensionabile succede spesso che non eserciti al 100% la propria attività ma tenda a ridurla anche per effetto di logorio e stanchezza.

L'elemento forza lavoro può essere una presunzione da opporre in sede di contraddittorio, ma soprattutto in sede contenziosa.

6. **soci e compensi.** Quando i soci percepiscono anche dei compensi, i risultati di Gerico aumentano notevolmente in quanto il costo del lavoro influenza in maniera importante il risultato dei calcoli.

Verificato che i ricavi sono notevolmente influenzati dai compensi, è possibile, in sede contraddittoria ma soprattutto contenziosa, richiedere che tale costo venga tolto e considerato reddito di partecipazione. Infatti gli studi non intaccano il reddito ma i ricavi. Il secondo passo da fare è quello di convincere i soci che il loro compenso crea più problemi che benefici.

È comunque necessario chiedere alla commissione tributaria di entrare nel merito dei calcoli per dimostrare che la parte del costo del personale riguardante i soci dovrà essere considerato dividendo e non costi del personale: ciò portando delle elaborazioni che mostrino tale abnormità.

7. **Co.Co.Co..** Esse hanno la stessa influenza sui ricavi al pari dei compensi dei dipendenti. In realtà la loro redditività è, in genere, diversa. Di questo Gerico non ne tiene conto.

8. **personale amministrativo.** La procedura non distingue fra i costi del personale di produzione e quello amministrativo, anzi, i dati vengono inseriti nello stesso ed unico rigo attinente le spese per prestazioni di lavoro.

Ci si chiede come può considerarsi che il personale amministrativo produca ricavi nella stessa quantità degli operai.

9. **eventi congiunturali.** Pensiamo ad esempio ad una agenzia di viaggi e l'effetto che ha subito a seguito di eventi catastrofici come lo Tsunami o quelli provocati dall'11 settembre dall'abbattimento delle Twin Towers. L'uno ha fatto crollare i viaggi in quelle zone, l'altro ha creato una sindrome da volo. Ovviamente c'è stata una contrazione dei ricavi della quale Gerico non tiene conto.

10. **eventi atmosferici.** Così potranno essere portati a giustificazione di una riduzione dei ricavi gli eventi atmosferici che abbiano interrotto parzialmente o totalmente l'attività. Per gli eventi atmosferici sarà sempre utile munirsi di dichiarazioni fatte da pubbliche amministrazioni che evidenzino lo stato degli impianti o delle vie di comunicazione al fine di dimostrare l'interruzione dell'attività.

11. **effetto moda.** Nel settore dell'abbigliamento succede spesso che i cambiamenti della moda comportino, per evitare giacenze di magazzino che sarà invendibile in futuro, l'attivazione di procedura di vendite a stock o con ribassi tali da arrivare ad incassare poco più del costo. Con la vendita a stock si è in grado di dimostrare la peculiarità dell'intervento. Negli altri casi è utile fare una comunicazione al Sindaco del comune ove si avvisa della procedura di svendita.
12. **posizione dominante.** Quante situazioni abbiamo poi di contribuenti che lavorano quasi esclusivamente per un unico cliente, il quale è nelle condizioni di regolare il mercato dei prezzi delle lavorazioni. In questi casi non è più il contribuente a dare il prezzo per il proprio lavoro, ma è il cliente dominante ad imporre il valore della prestazione. La fattispecie non è considerata da Gerico e pertanto dovrà essere fatta valere in sede di contraddittorio e soprattutto in sede contenziosa.
- Prestiamo attenzione alla possibilità di accertare, da parte dell'ufficio, di essere in presenza di lavoro dipendente anziché di lavoro autonomo. Quindi ogni qual volta si verificasse questa situazione sarà necessario anche valutare l'esistenza dell'organizzazione aziendale del contribuente al fine di evitare altri effetti collaterali magari più dannosi.
13. **Diversità di valore delle lavorazioni.** Un altro elemento da considerare e da opporre all'ufficio riguarda le tipologie delle lavorazioni. Infatti a parità di materia prima noi potremmo constatare che la realizzazione di determinati prodotti o semiprodotti può scostarsi notevolmente l'uno dall'altro. Casi evidenti si possono riscontrare nel settore manifatturiero della lavorazione del ferro o ancor di più della lavorazione della plastica. Recentemente sulla stampa specializzata, nelle pagine riservate al Veneto, è stato fatto notare che i prezzi della lavorazione della plastica possono variare dai 40 centesimi ai 4 euro al chilogrammo. Lo studio di settore prevede, al contrario un indice corrispondente ad un aumento del 17% del costo delle materie prime (Il Sole 24 ore - 28 settembre 2005 - pagina 5). Anche in questo caso, come si può ben capire, 2 aziende diverse dove una produce esclusivamente i beni da 40 centesimi al chilo mentre l'altra che segue esclusivamente lavorazioni al prezzo di 4 euro al chilo, si troveranno quale risultato di Gerico, una nella situazione di non congruità e l'altra nella situazione di congruità.
14. **contoterzisti.** Si ritiene che questa sia una delle categorie più penalizzate nella momento congiunturale in cui ci troviamo. Infatti questi soggetti sono nella precaria situazione di dover sottostare alle commesse di lavorazione e quindi non sono ingrato,

in molti casi, di integrare la propria attività tramite la produzione. Ciò è dovuto dal fatto che la loro specializzazione non li ha messi nelle condizioni di avere anche una clientela che acquisti i propri prodotti, ma esclusivamente dei soggetti che affidano loro solamente dei servizi. Significa quindi che nei momenti in cui si verifica una crisi di settore, questi soggetti non sono nelle condizioni di modificare immediatamente la loro attività incamerando ricavi da una eventuale produzione. Spesso per tenere aperti i laboratori e per garantire il salario ai propri dipendenti si vedono costretti ad accettare i prezzi delle lavorazioni “ imposti” dalle aziende committenti: il risultato non può che essere una situazione di incongruità e molto spesso anche di incoerenza degli indici di produttività per addetto.

15. intervallo di confidenza. Esso ha la funzione di individuare una fascia di tolleranza. Infatti la differenza tra il valore di ricavo puntuale e quello minimo equivale a quella parte di aleatorietà che si riferisce alla funzione statistica presente nel calcolo che effettua Gerico.

Ricordiamo anche che varie circolari (c.m. 148/E/1999, 110/E/1999, c.m. 48/E/2003 che rinvia alle regole della c.m. 110) hanno affermato che il contribuente che si adegua all'interno dell'intervallo di confidenza dovrà giustificare perché non si è adeguato a quello puntuale.

Ancora, se leggiamo le istruzioni sugli studi di settore presente sul sito troveremo che l'Agenzia delle Entrate afferma che il contribuente che si trova all'interno dell'intervallo di confidenza con i ricavi da scritture contabili è una situazione possibile.

Inoltre anche la c.m. 58/2002 oltre all'art. 62-sexies del d.l. 331/2003, affermano la necessità di una situazione di gravità nella differenza fra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore.

Resta comunque il fatto che la gravità della differenza fra i ricavi puntuali e quelli da studi di settore dovrà comunque collocarsi al di fuori dell'intervallo di confidenza. Oggi ancora di più in quanto nella maggior parte dei casi l'intervallo di confidenza corrisponde ad un valore molto contenuto.

Nel caso invece l'intervallo di confidenza fosse molto ampio, è indubbio che lo studio di settore sia poco preciso. Anche in quest'ultimo caso è certamente discutibile il ricavo puntuale nell'eventuale contraddittorio o contenzioso.

16. territorialità. Molti studi di settore tengono conto del correttivo territoriale. Ci sono però delle situazioni che meritano dei ragionamenti:

- a. è necessario controllare, anche tramite simulazioni, l'incidenza che ha il correttivo territoriale;
- b. è utile valutare l'eventuale assenza del correttivo territoriale e qualificare l'importanza che avrebbe avuto il correttivo sulla capacità di produrre reddito;
- c. Nella situazione in cui viene chiesto dove viene svolta l'attività, la selezione è secca e non prevede la suddivisione territoriale. Pensiamo ad esempio a quei casi dove lo studio di settore chiede se le prestazioni sono svolte: nel comune, nella provincia, nella regione, in Italia, in paesi comunitari, in paesi extra comunitari. Quale significato ha fleggere una di tali opzioni, se poi non è possibile informare in che percentuali esse si riferiscono ai ricavi. Se proviamo a simulare lavorazioni fatte in Italia e lavorazioni fatte in Europa vedremo che l'ammontare dei ricavi cambia. Ovviamente lo studio di settore, che dovrebbe essere uno strumento rappresentativo dell'attività e delle modalità di svolgimento, non è più tale quando non permette di puntualizzare un elemento importante quale è, per l'appunto, la territorialità.

17. incidenza dei valori contabili ed extra contabili. È altrettanto interessante sviluppare delle valutazioni circa l'incidenza delle singole voci inserite nel questionario. Infatti il risultato di Gerico porta con sé degli automatismi scaturenti dalle medie di settore nazionali calcolate dall'Agenzia delle Entrate.

Ora succede spesso che in coerenza con il correttivo territoriale i dati relativi ai prezzi applicati dal contribuente, dichiarati nel questionario, non influenzano il risultato finale. Ricordiamoci allora che lo studio di settore dovrebbe essere uno strumento che ritaglia un "vestito su misura" tenendo conto delle caratteristiche dell'impresa.

18. studio evoluto nuovo studio. Le istruzioni emanate dall'Agenzia delle Entrate tramite le circolari 25/E/2001, 58/E/2002 e 48/E/2003 consentono l'applicazione del favor rei. In buona sostanza si può chiedere l'applicazione delle risultanze degli studi di settore in sostituzione dei parametri (c.m. 25) e dello studio evoluto i cui risultati sono più favorevoli al contribuente.

19. impossibilità di individuare il contribuente. Le circolari 58/E/2002 e le precedenti come la 110/E/1999, la 121/E/2000 e la 54/E/2001, hanno esposto un'ulteriore fattispecie che si può realizzare: lo studio di settore previsto per una determinata attività non contiene le "righe" utili ad identificare l'attività stessa di quel contribuente all'interno dello studio. Se in buona sostanza un codice Atecofin è inserito in uno studio di settore ma nei righe che lo compongono non si riesce a trovare quelli peculiari

dell'attività ovviamente i risultati di Gerico saranno impropri e pertanto sarà discutibile in sede di contraddittorio o di contenzioso tale situazione. Lo studio cioè non rappresenta l'attività svolta dal contribuente.

Di seguito vengono ora inserite delle tabelle che, per ogni studio di settore riportano i "difetti" che possono essere adottati in sede contenziosa. Ora queste tabelle sono riferite alle istruzioni ministeriali approvate fino ad oggi e possono risultare in qualche modo superate in alcuni casi a seguito dell'evoluzione degli studi nel 2005.

Le circolari prese a riferimento sono circ. 110/E del 21 maggio 1999; 121/E dell'8 giugno 2000; 54/E del 13 giugno 2001 e 58/E del 27 giugno 2002 la 39/E del 17/07/2003 e la n. 27/E del 18/06/2004.

SD11U	15.41.01	Fabbricazione di olio di oliva grezzo	CM 39/E 17/07/03	L'applicazione di tale studio coinvolge anche un limitato gruppo di imprese che svolge esclusivamente l'attività di estrazione dell'olio dalle sanse. Queste ultime pur essendo interessate dallo studio, non sono state individuate da un apposito cluster di riferimento a causa del loro ridotto numero. Pertanto, ai fini dello svolgimento dell'attività di controllo, si fa presente che il settore dell'estrazione dell'olio di sansa può eventualmente presentare ricavi inferiori rispetto all'area dei produttori dell'olio di oliva.
	15.41.02	Fabbricazione di oli da semi oleosi grezzi		
	15.42.01	Fabbricazione di olio di oliva raffinato		
	15.42.02	Fabbricazione di olio e grassi da semi e da frutti oleosi raffinati		
SD12U Evoluto nello studio TD12U dal periodo d'imposta 2003	15.18.01	Fabbricazione di prodotti di panetteria	CM 110/E 21/05/99	La commercializzazione dei prodotti di panificazione potrebbe portare all'accumulo di quantità di pane invenduto, sia di diretta produzione dell'imprenditore che di resi da parte di terzi, in quanto la grande distribuzione (ed anche altre tipologie di clientela) restituisce il pane rimasto invenduto riducendo il margine di ricavo.
	4.24.01	Commercio al dettaglio di pane	CM 27/E 18/06/04	Si deve peraltro evidenziare che lo studio TD12U, in alcune situazioni, può non stimare correttamente i ricavi per quelle imprese che commercializzano significative percentuali di prodotti di terzi che non sono lavorati o trasformati direttamente dalle aziende, ma che vengono semplicemente acquistati per poi essere rivenduti a terzi. Tale situazione si potrebbe verificare soprattutto allorché le imprese che esercitano come attività prevalente una o entrambe le attività oggetto dello studio, svolgono anche una o più delle citate attività complementari. Detta circostanza può comportare situazioni di non congruità e incoerenza, tanto più significative quanto maggiore è la percentuale dei ricavi derivanti dalla "commercializzazione di prodotti acquistati da terzi e non trasformati e/o non lavorati dall'impresa".
SDO1B	15.18.02	Fabbricazione di pasticceria fresca	CM 110/E 21/05/99	Occorre tenere conto della circostanza che l'individuazione di un unico cluster (piccole gelaterie) di imprese che producono solo gelati potrebbe non rappresentare adeguatamente la realtà delle imprese di più grandi dimensioni.
SD01A	15.52.00	Fabbricazione di gelati	CM 110/E 21/05/99	A prescindere dalla definizione di "piccole gelaterie" si precisa, che nello stesso possono essere comprese anche aziende di maggiori dimensioni, in quanto ciò che rileva nel cluster è la produzione di soli gelati e non anche prodotti di pasticceria fresca. E' quindi opportuno in sede di contraddittorio che venga attentamente l'esatta attività svolta.
	15.82.0	Fabbricazione di fette biscottate e biscotti, pasticceria conservata		
	15.84.0	Fabbricazione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie		
SD02U	15.85.0	Fabbricazione paste alimentari, couscous e di farinacei simili	CM 110/E 21/05/99	Può risultare utile tenere conto se l'invenduto, i resi e, lo scarto di produzione risultano, in presenza di particolari situazioni, superiori a quelli ordinari.
SD14U	17.12.1	Preparazione delle fibre di lana e assimilate, cardatura	CM 121/E 08/06/00	Non è stata individuata, con un apposito cluster descrittivo, la figura del c.d. "impannatore" che non ha locali di produzione ma solo magazzino, non utilizza beni strumentali ed impiega un esiguo numero di dipendenti.
	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, preparazione di gomitolini e matasse		
	17.17.0	Preparazione e filatura di altre fibre tessili		
	17.22.0	Tessitura di filati tipo lana cardata		
	17.23.0	Tessitura di filati tipo lana pettinata		
	17.25.0	Tessitura di altre materie tessili		
	17.60.0	Fabbricazione di maglierie		

SD13U	17.30.0	Finissaggio dei tessuti	CM 121/E 08/06/00	Occorre tenere conto delle logiche del gruppo industriale del quale l'impresa fa eventualmente parte.
SD06U	17.54.6	Fabbricazione di ricami	CM 121/E 08/06/00	<ul style="list-style-type: none"> • Effetti della stagionalità e della crisi del comparto; • I lavoratori dipendenti anche se a tempo indeterminato vengono utilizzati effettivamente per otto/nove mesi; • Influenza della reale produttività per addetto.
SD07A	17.71.0	Fabbricazione di articoli di calzetteria e maglia	CM 121/E 08/06/00	<p>Il settore della moda è caratterizzato dalla ciclicità nei volumi di produzione e tale fenomeno comporta nelle piccole imprese, l'esistenza di temporanee eccedenze di personale rispetto all'effettiva produttività in quanto hanno l'esigenza di avere personale con elevato livello di qualificazione. Il settore va valutato anche in relazione all'utilizzo degli impianti agli altri indicatori oggettivi, quali ad esempio, i consumi energetici in rapporto ai beni strumentali posseduti e la riduzione del lavoro straordinario.</p>
SD07B	17.72.0	Fabbricazione di pullover, cardigan ed altri articoli simili a maglia		
	17.73.0	Fabbricazione di altra maglieria estema		
	17.74.0	Fabbricazione di maglieria intima		
	17.75.0	Fabbricazione di altri articoli e accessori a maglia		
SD07D	18.21.0	Confezione di indumenti da lavoro		
	18.24.3	Confezione di abbigliamento o indumenti particolari		
SD07E	18.23.0	Confezione di biancheria personale		
SD07F	18.24.1	Confezione di cappelli		
	18.24.2	Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento		
SD07C	18.22.1	Confezioni di vestiario esterno		
SD07G	18.24.4	Altre attività collegate all'industria dell'abbigliamento		
SD25U	18.30.A	Preparazione e tintura di pelli	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • l'ubicazione dell'azienda in zona di rischio di furto e rapine potrebbe avere come conseguenza un maggior costo di spese di assicurazione, di sorveglianza che non necessariamente incrementano i ricavi; • l'ubicazione al di fuori di un polo conciario potrebbe riflettersi sulla produttività dell'azienda.
	19.10.0	Preparazione e concia del cuoio		
SD24B	18.30.B	Confezione di articoli in pelliccia	CM 54/E 13/06/01	Il fenomeno potrebbe influenzare il valore contabile delle merci che compongono il magazzino che spesso non corrisponde a quello commerciale, in quanto le pellicce invendute subiscono un forte deprezzamento.
	19.20.0			
SD27U	20.20.0	Fabbricazione di articoli da viaggio, borse, articoli da correggiaio e selleria	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • gli indicatori economici possono risentire della forte crisi dei mercati asiatici; • le contraffazioni creano danni al settore.
	20.40.0			
SD09C	20.30.1	Fabbricazione di fogli da impiallacc., di compensato, pannelli stratif., di fibre, particelle ed altri pannelli	CM 121/E 08/06/00	Non sono state individuate le attività di servizio quali "riparazione" e "restauro" che sono codificate con lo stesso codice attività della produzione, con effetti sui ricavi presunti.
	20.30.2	Fabbricazione di imballaggi in legno		

SD09D	20.30.1	Fabbricazione di porte e finestre in legno	CM 121/E 08/06/00	Non sono state individuate le attività di servizio quali "riparazione" e "restauro" che sono codificate con lo stesso codice attività della produzione, con effetti sui ricavi presunti.
SD09E	20.30.2	Fabbricazione di altri elementi di carpenteria in legno e falegnameria		
	20.51.1	Fabbricazione di prodotti vari in legno (escluso i mobili)		
	20.52.1	Produzione di articoli di paglia e di materiale da intreccio		
SD47U	21.21.0	Fabbricazione di carta e cartoni ondulati e di imballaggi di carta e cartone	C.M. 58/E 27/06/02	Il settore presenta forti oscillazioni del costo delle materie prime cartacee che possono determinare un aumento dei costi di produzione e di lavorazione. Tale aumento non sempre è seguito da una corrispondente maggiorazione dei prezzi di vendita. Per evitare una forte riduzione dei margini di profitto, alcune aziende sono spinte ad acquistare le materie prime nei periodi in cui hanno costi meno elevati, con la conseguenza di realizzare un'alta giacenza delle scorte di magazzino che, rimanendo stoccate per periodi lunghi, possono andare incontro ad un deprezzamento del loro valore. Per talune attività cartotecniche, come ad esempio la produzione di tubi, il costo del trasporto può risultare più elevato rispetto alla media del settore in considerazione dei grandi volumi delle merci trasportate.
	21.23.0	Fabbricazione di prodotti cartotecnici		
	21.25.0	Fabbricazione di altri articoli di carta e cartone n.c.a.		
SD35U	22.11.0	Edizione di libri, opuscoli, libri di musica ed altre edizioni	C.M. 58/E 27/06/02	Le imprese che effettuano lavorazioni o produzioni per proprio conto, hanno la possibilità di fissare i prezzi finali dei prodotti, e quindi di conseguire maggiori ricavi, perché intrattengono rapporti diretti con la committenza.
	22.13.0	Edizione di riviste e periodici		
	22.15.0	Altre edizioni		
	22.22.0	Altre stampe di arti grafiche		
	22.23.0	Rilegatura e finitura di libri		
	22.24.0	Composizioni e fotoincisioni		
	22.25.0	Altri servizi connessi alla stampa		
SD28U	26.12.0	Lavorazione e trasformaz. del vetro piano	C.M. 58/E 27/06/02	<ul style="list-style-type: none"> • Le imprese altamente specializzate in presenza di cicli economici sfavorevoli potrebbero non risultare congrue a causa della politica dei prezzi praticata; • le imprese specializzate nella produzione artistica del vetro possono presentare giacenze medie di magazzino più elevate rispetto alla media del settore.
	26.15.1	Lavorazione e trasformazione del vetro cavo		
	26.15.2	Lavorazione e trasformaz. di vetro a mano e a soffio		
	26.15.3	Fabbricazione e lavorazione di altro vetro (vetro tecnico e industriale per altri lavori)		

SD18U	26.21.0	Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali	CM 121/E 08/06/00	Le imprese specializzate nella produzione artistica e tradizionale hanno sia rimanenze di merci che costi della manodopera molto levate rispetto alla media.
	26.30.0	Fabbricazione di piastrelle e lastre in ceramica per pavimenti e rivestimenti		
	26.40.0	Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta		
SD33U	27.41.0	Produzione di metalli preziosi e semilavorati	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • Può accadere che la produzione dell'ultima parte del periodo d'imposta non venga venduta pur essendo già finita. Tale prodotto è incluso nel valore delle rimanenze finali valutato al costo specifico, mentre i semilavorati vengono confusi con le materie prime sempre con valutazione al costo. L'impresa con notevoli scorte di semilavorati o prodotti finiti può ritrovarsi non congrua perché non viene considerato valore prodotto e Incorporato nelle rimanenze; • Il fattore moda può portare frequenti riconversioni produttive con conseguente riduzione dei ricavi e un incremento dello stock di capitale investito in macchinari anche se non più utilizzati.
SD34U	33.10.3	Fabbricazione di protesi dentarie	C.M. 58/E 27/06/02	Alcune imprese del settore utilizzano materie prime più costose rispetto ad altre, quali ad esempio il titanio e le leghe nobili: in tali circostanze possono risultare incoerenti rispetto a quelle imprese che, pur operando con un alto profilo tecnologico, utilizzano leghe o materiali di basso costo.
SD21U	33.40.1	Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo, montatura in serie di occhiali comuni	CM 121/E 08/06/00	Occorre tenere conto della crisi che colpisce le piccole e medie imprese dovuta ad importazioni di occhiali dai paesi dell'est, e dal fatto che essendo un accessorio segue il fattore moda.
	33.40.2	Confezionamento ed apprestamento di occhiali da vista e lenti a contatto		
SD37U	35.12.0	Costruzione e riparazione di imbarcazioni da riporto e sportive	C.M. 58/E 27/06/02	E' necessario tenere presente che le imprese che effettuano lavorazioni o produzioni per conto terzi, dipendono fortemente dal lavoro commissionato da pochi committenti, a volte uno solo. In questi casi possono subire una compressione dei ricavi per il fatto che la committenza ha la possibilità di fissare unilateralmente i prezzi e le condizioni contrattuali.
SD33U	36.22.1	Fabbricazione di oggetti di gioielleria ed oreficeria di metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • Può accedere che la produzione dell'ultima parte del periodo d'imposta non venga venduta pur essendo già finita. Tale prodotto è incluso nel valore delle rimanenze finali valutato al costo specifico, mentre i semilavorati vengono confusi con le materie prime sempre con valutazione al costo. L'impresa con notevoli scorte di semilavorati o prodotti finiti può ritrovarsi non congrua perché non viene considerato il valore prodotto e incorporato nelle rimanenze; • Il fattore moda può portare frequenti riconversioni produttive con conseguente riduzione dei ricavi e un incremento dello stock di capitale investito in macchinari anche se non più utilizzati
	36.22.2	Lavorazione di pietre preziose per gioielleria e uso industriale		

SG69A Evoluto nello studio SG69U dal periodo d'imposta 2002	45.11.0	Demolizione di edifici e sistemazione del terreno	CM 121/E 08/06/00	<ul style="list-style-type: none"> • La presenza di attrezzature di cantiere che portano maggiori consumi di energia o di carburante; • la conduzione da parte di imprenditori individuali in età di pensione il cui rendimento lavorativo è generalmente ridotto; • nelle imprese individuali con un basso numero di addetti, il titolare deve necessariamente svolgere mansioni che comportano la diminuzione del suo impegno nella produzione; • la partecipazione alle gare al ribasso per le imprese che eseguono lavori con prevalenza di appalti pubblici. 	
SG69B Evoluto nello studio SG69U dal periodo d'imposta 2002	45.12.0	Trivellazioni e perforazioni			
SG69E Evoluto nello studio	45.21.0	Lavori generali di costruzione di edifici e lavori di ingegneria civile			
SG69U dal periodo d'imposta 2002	45.22.0	Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici	CM 39/E 17/07/03	<p>A decorrere dal periodo d'imposta 2002 è in vigore lo studio SG69U che costituisce l'evoluzione degli studi di settore SG69A, SG69B, SG69C, SG69D E SG69E. Le nuove analisi effettuate sullo studio SG69U sono state realizzate elaborando informazioni contenute nei modelli per la comunicazione dei dati relativi ai fini dell'applicazione degli studi di settore, costituenti parte integrante della dichiarazione UNICO 2001, per il periodo d'imposta 2000. Considerata la più elevata attendibilità dello studio revisionato si fa presente che, in caso di accertamenti riguardanti i periodi di imposta precedenti al 2002, in sede di contraddittorio, il contribuente può far valere le risultanze dello studio SG69U revisionato per giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione degli studi SG69A, SG69B, SG69C, SG69D e SG69E.</p>	
	45.25.0	Altri lavori speciali di costruzione			
SG69D Evoluto nello studio SG69U dal periodo d'imposta 2002	45.24.0	Costruzione di opere idrauliche			
SG69C Evoluto nello studio SG69U dal periodo d'imposta 2002	45.23.0	Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi			
SG75U	45.31.0	Installazione di impianti elettrici			CM 58/E 27/06/02
	45.32.0	Lavorazioni di isolamento			
	45.33.0	Installazione di impianti idraulico-sanitari			
	45.34.0	Altri lavori di installazione			
SG71U	45.45.1	Attività non specializzate di lavori edili	CM 121/E 08/06/00	<ul style="list-style-type: none"> • Le gare al ribasso possono comportare situazioni di marginalità per le imprese che eseguono lavori con prevalenza di appalti pubblici; • l'impresa che operano in sub-appalto presentano situazioni di marginalità elevate; • nelle imprese individuali con un basso numero di addetti, il titolare deve necessariamente svolgere mansioni che comportano la diminuzione del suo impegno nella produzione. 	
	45.45.2	Altri lavori di completamento di edifici			

SMO9A	50.10.0	Commercio di autoveicoli	CM 121/E 08/06/00	<ul style="list-style-type: none"> • Lo sconto medio praticato al cliente rispetto ai listini; • l'effetto di diverse politiche commerciali adottate dalle case automobilistiche.
SM10U	50.30.0	Commercio di parti e accessori di autoveicoli	CM 121/E 08/06/00	<ul style="list-style-type: none"> • Risentono negativamente della concentrazione del settore; • Scorte di magazzino che risultano invendibili dovute a politiche di governo "rottamazione" auto.
	50.40.2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio di pezzi di ricambio per motocicli e ciclomotori		
SMO9B	50.40.1	Commercio all'ingrosso e al dettaglio di motocicli e ciclomotori (compresi intermediari)	CM 121/E 08/06/00	Rapida obsolescenza dei beni venduti.
SG61F Evoluto nello studio TG61U dal periodo d'imposta 2003	51.11.0	Intermediari del commercio di materie prime agricole, animali vivi, materie prime tessili e semilavorati	CM 121/E 08/06/00	<ul style="list-style-type: none"> • Le provvigioni variano al variare dell'area geografica di svolgimento dell'attività; • Nel periodo iniziale il soggetto potrebbe essere impegnato acquisire la clientela; • Nello studio relativo agli intermediari di prodotti alimentari è stata riscontrata la presenza di figure identificabili come intermediari con deposito che si differenziano dalla figura tipica dell' agente tradizionale.
SG61G Evoluto nello studio TG61U dal periodo d'imposta 2003	51.12.0	Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici per l'industria	CM 27/E 18/06/04	<p>Occorre tener presente che, in alcune particolari situazioni, possono verificarsi scostamenti, anche notevoli, fra i ricavi dichiarati e quelli stimati dovuti alla significativa differenza fra le provvigioni dichiarate dal singolo operatore e quelle osservate tra i soggetti appartenenti allo stesso cluster. Tali scostamenti possono originare situazioni di "non congruità" o di "non coerenza" per alcune tipologie di intermediari di commercio.</p> <p>Può, infatti, accadere che situazioni di mercato o particolari intese fra aziende mandanti e agenti di commercio, prevedano una percentuale di provvigioni molto inferiore al "valore medio" calcolato dallo studio di settore. In questi casi, sarà cura dell'ufficio, nella fase del contraddittorio con il contribuente, esaminare tutta la documentazione idonea a provare i più bassi valori delle provvigioni contrattualmente stabiliti e valutare, quindi, la rispondenza della singola realtà economica ai risultati di Gerico.</p>
SG61H Evoluto nello studio TG61U dal periodo d'imposta 2003	51.13.0	Intermediari del commercio di legname e materiale da costruzione	CM 27/E 18/06/04	<p>Si evidenzia altresì che per alcuni intermediari classificati contrattualmente come plurimandatari, ma operanti di fatto per una sola azienda, si possono verificare situazioni di "non congruità", che sono invece sensibilmente corrette nel caso in cui gli stessi operatori vengano classificati come monomandatari. Anche in questo caso, sarà cura dell'ufficio, verificare attraverso idonea documentazione fornita dal contribuente, la corretta classificazione dell'agente di commercio e valutare (inserendo nel software Gerico, la diversa modalità organizzativa), l'eventuale diversa stima dei ricavi per quegli agenti che operano in forza di un mandato conferito come plurimandatario, ma che da almeno 12 mesi stiano operando per conto di una sola azienda.</p>
SG61E Evoluto nello studio TG61U dal periodo d'imposta 2003	51.14.0	Intermediari del commercio di macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili		

SG61B Evoluto nello studio TG61U dal periodo d'imposta 2003	51.15.0	Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta	CM 110/E 21/05/99	<ul style="list-style-type: none"> Le provvigioni variano al variare dell'area geografica di svolgimento dell'attività; Nel periodo iniziale il soggetto potrebbe essere impegnato acquisire la clientela; Nello studio relativo agli intermediari di prodotti alimentari è stata riscontrata la presenza di figure identificabili come intermediari con deposito che si differenziano dalla figura tipica dell'agente tradizionale.
			CM 27/E 18/06/04	Occorre tener presente che, in alcune particolari situazioni, possono verificarsi scostamenti, anche notevoli, fra i ricavi dichiarati e quelli stimati dovuti alla significativa differenza fra le provvigioni dichiarate dal singolo operatore e quelle osservate tra i soggetti appartenenti allo stesso cluster. Tali scostamenti possono originare situazioni di "non congruità" o di "non coerenza" per alcune tipologie di intermediari di commercio.
SG61C Evoluto nello studio TG61U	51.16.0	Intermediari del commercio di tessuti, abbigliamento, calzature e articoli di cuoio	CM 27/E 18/06/04	Può accadere che situazioni di mercato o particolari intese fra aziende mandanti e agenti di commercio, prevedano una percentuale di provvigioni molto inferiore al "valore medio" calcolato dallo studio di settore. In questi casi, sarà cura dell'ufficio, nella fase del contraddittorio con il contribuente, esaminare tutta la documentazione idonea a provare i più bassi valori delle provvigioni contrattualmente
SG61A Evoluto nello studio TG61U	51.17.0	Intermediari del commercio di alimentari, bevande e tabacco		
SG61D Evoluto nello studio TG61U	51.18.0	Intermediari del commercio di prodotti particolari n.c.a.		
	51.19.0	Intermediari di commercio vari prodotti senza prevalenza alcuna		
SM17U	51.21.1	Commercio all'ingrosso di cereali e legumi secchi	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> Per i cereali e i legumi secchi la concorrenza dei consorzi agrari può determinare un ridotto margine di ricarico sulle vendite; La materia prima caffè ha dei prezzi di acquisto variabili in funzione del periodo di raccolto, portando gli operatori ad acquistarlo in grossi quantitativi quando il prezzo è basso con effetti sul magazzino; <p>Il caffè verde è soggetto a variazioni cicliche del prezzo anche di grande ampiezza.</p>
	51.21.2	Comm. all'ing. di sementi e alim. per il bestiame, piante off., semi oleosi, oli non comm., patate da sem.		
	51.37.1 Evoluto nel codice 51.37.A spostato per il periodo 2003 nello studio SD45U	Commercio all'ingrosso di caffè	CM 27/E 18/06/04	Lo studio SD45U, in vigore dal periodo d'imposta 2003, comprende l'attività di Commercio all'ingrosso di caffè' - 51.37.A, precedentemente inclusa nello studio di settore SM17U, approvato con decreto ministeriale del 16 febbraio 2001 e in vigore dal periodo d'imposta 2000.

SM18A	51.22.0	Commercio all'ingrosso di fiori e piante	CM 54/E 13/06/01	Localizzazione geografica delle aziende, in aree con forte concorrenza la percentuale di ricarico media potrebbe essere più bassa;
SM21A	51.31.0	Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi (freschi e surgelati)	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • L'indice di produttività per addetto potrebbe essere più basso per le imprese che assumono personale a tempo indeterminato per l'esecuzione di lavori stagionali; • Forte concorrenza estera che provoca difficoltà nelle vendite.
SM21B	51.34.1	Commercio all'ingrosso di bevande alcoliche	CM 54/E 13/06/01	Le imprese che hanno deciso di abbandonare il sistema delle consegne effettuate direttamente con il personale dipendente potrebbero avere l'indicatore di produttività per addetto più elevato rispetto alla norma.
	51.34.2	Commercio di all'ingrosso altre bevande		
SM21F	51.32.3	Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • In merito a coloro che trattano il prodotto zucchero occorre tenere presente che tale settore consente dei margini di ricarico molto ridotti, dovuti alla concentrazione della produzione in cinque grandi società rendono il comparto poco flessibile e con assenza mutamenti nei prezzi di mercato, con l'effetto che l'indicatore relativo al ricarico si attesta su posizioni di incoerenza economica; • Sempre per il settore del commercio all'ingrosso dello zucchero l'indice di produttività per addetto potrebbe assumere valori elevati per l'impossibilità della creazione di un gruppo omogeneo nell'ambito del quale consentire il posizionamento degli operatori in esame.
	51.33.2	Commercio all'ingrosso di oli e grassi alimentari		
	51.36.1	Commercio all'ingrosso di zucchero		
	51.36.2	Commercio all'ingrosso di cioccolato e dolci		
	51.37.2	Commercio all'ingrosso di tè, cacao, droghe e spezie		
	51.38.1	Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti surgelati		
	51.38.2	Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti alimentari, bevande e tabacco		
	51.39.3	Commercio all'ingrosso di conserve alimentari e prodotti affini		
	51.39.A	Commercio all'ingrosso di farine, lieviti, pane, paste alimentari e altri prodotti da cereali		
51.39.B	Commercio all'ingrosso di altri prodotti alimentari			

SM19U	51.41.1	Commercio all'ingrosso di tessuti	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • I prodotti acquistati precedono di parecchi mesi la disponibilità dei prodotti per la vendita alla clientela, comportano tempi di filiera molto lunghi per il settore. Quindi mutamenti della domanda o errori negli acquisti potrebbe portare aumenti delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali; • Il valore dell'indice di produttività per addetto va effettuata tenendo presente la tipologia di vendita effettuata dall'impresa
	51.41.2	Commercio all'ingrosso di articoli di merceria, filati e passamaneria		
	51.41.3	Commercio all'ingrosso di articoli tessili per la casa (compresi tappeti, tende, stuoie, coperte e materassi)		
	51.41.A	Commercio all'ingrosso despecializzato di prodotti tessili		
	51.41.B	Commercio all'ingrosso di spaghi, cordami, sacchi, tele di yuta e simili		
	51.42.1	Commercio all'ingrosso di abbigliamento e accessori		
	51.42.3	Commercio all'ingrosso di camicie e biancheria, maglieria e simili		
51.42.5	Commercio all'ingrosso despecializzato di abbigliamento e calzature			
SM22A	51.43.1	Commercio all'ingrosso di elettrodomestici	CM 58/E 27/06/02	In relazione all'applicazione di tale studio è stato segnalato che la realtà distributiva del settore è molto composita. Tale caratteristica, potrebbe avere la conseguenza di non consentire l'esatta collocazione del contribuente nell'ambito del più appropriato gruppo omogeneo di appartenenza.
	51.43.2	Commercio all'ingrosso di apparecchi radiotelevisivi		
	51.43.3	Commercio all'ingrosso di supporti audio-video-informatici (dischi, nastri e altri supporti)		
	51.43.4	Commercio all'ingrosso di materiali radioelettrici, telefonici e televisivi		
	51.43.5	Commercio all'ingrosso di materiali per illuminazione e materiale elettrico vario		
	51.43.A	Commercio all'ingrosso despecializzato di elettrodomestici, apparecchi radio, televisori, mat. elettrici, ecc.		

SM22B	51.44.1	Commercio all'ingrosso di vetrerie e cristallerie	CM 58/E 27/06/02	In relazione all'applicazione di tale studio è stata segnalata l'esistenza di strutture aziendali che praticano politiche di mercato fortemente innovative ed orientate verso una intensa e particolare concezione dell'attività di marketing. Pur essendo prevedibile l'affermazione tale modello operativo come schema ordinario di gestione imprenditoriale, al momento, è possibile che lo studio di settore effettui una stima impropria. Le eventuali anomalie conseguenti alla particolare consistenza dei costi di vendita, che assumeranno rilievo solo se incidono in modo determinante sulla posizione del contribuente, possono essere oggetto di valutazione in sede di eventuale contraddittorio.
	51.44.5	Commercio all'ingrosso despecializzato di articoli di porcellana e di vetro, di carte da parati		
	51.54.3	Commercio all'ingrosso di coltelleria e posateria		
SM11B	51.44.3	Commercio all'ingrosso di carte da parati, stucchi e cornici	CM 58/E 27/06/02	Per quanto riguarda l'interpretazione dell'indice di rotazione del magazzino, sono emerse circostanze particolari che giustificano ricarichi più alti o bassi della media del settore per quanto concerne le attività di commercio di ferramenta e di idrosanitari nonché per le attività di commercio all'ingrosso di legname. Nel settore del commercio all'ingrosso di legname spesso i servizi offerti alla clientela non apportano un valore aggiunto al prodotto, semmai rispondono alla necessità di mantenere la competitività dell'azienda sul mercato.
	51.53.1	Commercio all'ingrosso di legname, semilavorati in legno e legno artificiale		
	51.53.2	Commercio all'ingrosso di materiale da costruzione		
	51.53.3	Commercio all'ingrosso di vetro piano		
	51.53.4	Commercio all'ingrosso di vernici e colori		
	51.53.5	Commercio all'ingrosso despecializzato di legname e mat. da costruzione, vetro piano, vernici e colori		
	51.54.1	Commercio all'ingrosso di articoli in ferro e in altri metalli (ferramenta)		
	51.54.2	Commercio all'ingrosso di apparecchi e accessori per impianti idraulici e di riscaldamento		
	51.54.4	Commercio all'ingrosso despecializ. di art. in ferro, di appar. e acc. per imp. Idraulici e di rist., coltell. e posateria.		
SM37U	51.44.4	Commercio all'ingrosso di saponi, detersivi e altri prodotti per la pulizia	CM 58/E 27/06/02	In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere in considerazione la presenza nel settore di alcuni modelli organizzativi molto differenziati tra loro. L'impatto dei diversi modelli organizzativi d'impresa sui risultati dello studio di settore va attentamente valutato, in particolare, per le imprese con livelli di fatturato vicini alla soglia dei 5.000.000 €, dove il conseguimento dell'utile non è più fondato sul margine di ricarico dei prodotti commercializzati ma, prevalentemente, sulle attività di marketing e su altri incentivi proposti dalle aziende produttrici (premi di fine anno e sconti o abbuoni legati ai volumi di vendita) e di difficile comparazione.
	51.45.0	Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici		

SM22C	51.47.1	Commercio all'ingrosso di mobili di qualsiasi materiale	CM 54/E 13/06/01	Per gli operatori che movimentano grosse partite di merci, che non transitano materialmente nell'ambito dell'impresa essendo cedute quando ancora fisicamente depositate presso il produttore o strutture attrezzate, l'indicatore di produttività per addetto può assumere valori elevati.
SM31U	51.47.5	Commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria	CM 58/E 27/06/02	Possono verificarsi delle anomalie limitate ai soli risultati relativi all'indicatore del margine operativo lordo che può risultare più basso della norma, per le imprese che vendono prevalentemente prodotti di oreficeria a basso contenuto di lavorazione (solitamente commercializzati "a peso"), ovvero più elevato della norma per quelle che vendono prevalentemente prodotti di oreficeria ad alto contenuto di lavorazione (solitamente commercializzati "a cartellino").
SM25B	51.47.7	Commercio all'ingrosso di articoli sportivi (comprese le biciclette)	CM 54/E 13/06/01	L'indicatore di produttività per addetto potrebbe essere elevata per gli operatori che movimentano grosse partite di merci.
SM26U	51.57.1	Commercio all'ingrosso di rottami metallici	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • L'esistenza di aree territoriali nelle quali la densità delle imprese presenti può determinare fenomeni concorrenziali che spingono in alto i prezzi di acquisto con l'effetto di determinare dei ricavi non rispondenti alle attese della metodologia; • I beni strumentali sono di valore elevato che l'effetto che hanno un peso notevole nella stima del ricavo finale.
	51.57.2	Commercio all'ingrosso di sottoprodotti della lavorazione industriale		
	51.57.3	Commercio all'ingrosso di altri materiali di recupero non metallici (vetro, carta, cartoni, ecc.)		
SM01U Evoluto nello studio TM01U dal periodo d'imposta 2003	52.11.2	Commercio al dettaglio dei supermercati	CM 110/E 21/05/99	L'elaborazione di un unico studio di settore potrebbe aver colto solo in parte, mediante la "cluster analysis", il fatto che alcuni degli esercizi commerciali vendono esclusivamente generi alimentari, mentre altri, quali i supermercati ed i minimercati, vendono anche casalinghi e vari altri prodotti merceologici.
	52.11.3	Commercio al dettaglio dei minimercati		
	52.11.4	Commercio al dettaglio di alimentari vari in altri esercizi	CM 27/E 18/06/04	Lo studio di settore in esame, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2003, costituisce l'evoluzione" degli studi di settore SM01U e SM27C (in vigore fino al periodo d'imposta 2002), approvati rispettivamente con i decreti ministeriali del 30 marzo 1999 e del 15 febbraio 2002.
	52.27.4	Commercio al dettaglio specializzato di altri alimentari e bevande		
	52.27.4	Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari		
SMO2U Evoluto nello Studio TMO2U dal periodo d'imposta 2003	52.22.1 e 52.22.2 sostituiti dal codice 52.22.0 dal periodo d'imposta 2003	Commercio al dettaglio di carni: bovine, suine, equine, ovine e caprine	CM 110/E 21/05/99	È stato osservato che nell'Italia Meridionale il livello dei prezzi di vendita della carne è considerevolmente più basso rispetto al Nord, mentre i prezzi all'ingrosso sono sostanzialmente uguali su tutto il territorio nazionale, i cluster dovrebbero considerare tale situazione ma in caso di particolari anomalie in sede di contraddittorio, se ne potrà tenere conto.
		Commercio al dettaglio di carni: pollame, conigli, selvaggina e cacciagione		
		La nuova descrizione dell'attività è: Commercio al dettaglio di carni e prodotti a base di carne	CM 27/E 18/06/04	Lo studio di settore TMO2U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18.03.2004, pubblicato nel S.O. della G.U. n. 76 del 31 marzo 2004) sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, lo studio SMO2U relativo ai seguenti codici attività: 52.22.1 Commercio al dettaglio carni bovine, suine, equine, ovine e caprine; 52.22.2 Commercio al dettaglio di carni, pollame, conigli, selvaggina, cacciagione.
SM14U	52.24.1	Commercio al dettaglio di pane	CM 58/E 27/06/02	Esiste una forte differenziazione del prezzo di vendita del pane esistente tra il nord e il sud del paese; è possibile che gli indicatori economici ricarico e durata delle scorte presentino andamenti anomali per la presenza contemporanea di prodotti di produzione propria acquistati e rivenduti senza alcuna lavorazione.
	52.24.2	Commercio al dettaglio di pasticceria e dolci, di confetteria		

SM27C Evoluto nello studio TM01U dal periodo d'imposta 2003	52.25.0	Commercio al dettaglio di bevande (vini, oli, birra ed altre bevande)	CM 58/E 27/06/02	E' emerso che le imprese assegnate al gruppo omogeneo (cluster) dei "negozi specializzati nella vendita di salumi ed altri prodotti alimentari freschi" frequentemente affiancano all'attività di commercio al dettaglio quella di produzione in proprio di insaccati. Questi esercizi commerciali presentano più elevati livelli di ricavi e di ricarico rispetto alle imprese è dello stesso cluster, simili per struttura organizzativa e gestionale, nelle quali, tuttavia, del tutto assente l'attività di produzione. Gli uffici, nello svolgimento dell'attività di controllo, terranno in adeguata considerazione tale circostanza poiché il più alto livello di ricarico, in alcuni casi, può determinare situazioni di incoerenza innanzitutto con riferimento a tale indicatore ma, talvolta, anche con riferimento alla produttività per addetto.
	52.27.1	Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari	CM 27/E 18/06/04	Lo studio di settore in esame, in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2003, costituisce l'evoluzione" degli studi di settore SM01U e SM27C (in vigore fino al periodo d'imposta 2002), approvati rispettivamente con i decreti ministeriali del 30 marzo 1999 e del 15 febbraio 2002.
	52.27.2	Drogherie, salumerie, pizzicherie e simili		
	52.27.3	Commercio al dettaglio di caffè torrefatto		
	52.27.4	Commercio al dettaglio specializzato di altri prodotti alimentari		
SM04U	52.31.0	Farmacie	CM 54/E 13/06/01	<ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che operano cessioni certificate dall'emissione dello scontrino fiscale, nei confronti di allevatori o agricoltori siano attribuiti ad un cluster non adeguato; • Se alcune farmacie sono dotate di un dispensario o di una succursale non rende configurabile l'ipotesi di esercizio in più unità.
SM16U	52.33.2	Commercio al dettaglio di articoli di profumeria	CM 121/E 08/06/00	Adeguato assortimento per affrontare la concorrenza ed il fenomeno moda che determinano un rigonfiamento del magazzino, e che per difficoltà finanziaria vengono rivenduti sottocosto.
SM28U	52.41.1	Commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento	CM 58/E 27/06/02	E' opportuno che gli Uffici, nell'ambito dell'attività di accertamento, verifichino, innanzitutto, se l'impresa presenta quelle caratteristiche di "marginalità" ormai abbastanza diffuse nel settore del commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento, soprattutto tra gli esercizi commerciali di ridotte dimensioni. Altra circostanza da valutare riguarda il contemporaneo svolgimento di attività collaterali a quelle della vendita. In particolare, è stato riscontrato che le attività del commercio al dettaglio di stoffe per l'abbigliamento, di calzature e di accessori di moda, sono spesso svolte in modo congiunto con attività di vendita di stoffe per l'abbigliamento.
	52.41.2	Commercio al dettaglio di tessuti per l'arredamento e di tappeti		
	52.41.3	Commercio al dettaglio di biancheria da tavola e da casa		
SM07U	52.41.4	Commercio al dettaglio di filati per maglieria	CM 121/E 08/06/00	Nelle attività interessate sono spesso venduti articoli diversi da quelli presi in considerazione dal questionario
	52.42.4	Commercio al dettaglio di merceria, cucirini, filati, ricami		
SM05A evoluto nello studio TM05U dal periodo d'imposta 2003	52.42.1	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti	CM 110/E 21/05/99	<ul style="list-style-type: none"> • l'utilizzo di negozi di ridotte dimensioni; • l'ammontare dei corrispettivi conseguiti con le vendite a stock; • l'ammontare dei costi sostenuti per l'acquisto della merce oggetto di successiva vendita a stock; <p>la composizione percentuale, secondo l'anno di acquisto, del valore delle rimanenze finali relative alle merci;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tali circostanze potrebbero far emergere situazioni che giustifichino ricavi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dello studio.
	52.42.2	Commercio al dettaglio di confezioni per bambini e neonati	CM 27 18/06/04	Lo studio di settore TM05U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. della G.U. n. 76 del 31 marzo 2004), sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, gli studi SM05A e SM05B. Come ribadito nella predetta circolare, in fase accertativa sarà opportuno valutare l'effettivo impatto sul contribuente di tale situazione di crisi, prendendo in considerazione, oltre alla situazione particolare dell'impresa, anche il contesto territoriale e di settore in cui opera.
	52.42.3	Commercio al dettaglio di biancheria personale, maglieria, camicie		

SMOSB Evoluto nello studio TMOSU	52.42.6	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte	CM 110/E 21/05/99	<ul style="list-style-type: none"> • L'utilizzo di negozi di ridotte dimensioni; • l'ammontare dei corrispettivi conseguiti con le vendite a stock • l'ammontare dei costi sostenuti per l'acquisto della merce oggetto di successiva vendita a stock; • la composizione percentuale, secondo l'anno di acquisto, del valore delle rimanenze finali relative alle merci. <p>Tali circostanze potrebbero far emergere situazioni che giustifichino ricavi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dello studio.</p>
	52.43.1	Commercio al dettaglio di calzature e accessori, pellami	CM 27 18/06/04	<p>Lo studio di settore TM05U (approvato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. della G.U. n. 76 del 31 marzo 2004), sostituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, gli studi SM05A e SMOSB. Come ribadito nella predetta circolare, in fase accertativa sarà opportuno valutare l'effettivo impatto sul contribuente di tale situazione di crisi, prendendo in considerazione, oltre alla situazione particolare dell'impresa, anche il contesto territoriale e di settore in cui opera.</p>
	52.43.2	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio		
SD24A	52.42.5	Commercio al dettaglio di pellicce e di pelli per pellicceria	CM 54/E 13/06/01	<p>Il fenomeno potrebbe influenzare il valore contabile delle merci che compongono il magazzino che spesso non corrisponde a quello commerciale, in quanto le pellicce invendute subiscono un forte deprezzamento .</p>
SM29U	52.44.1	Commercio al dettaglio di mobili	CM 58/E 27/06/02	<p>In relazione all'applicazione di tale studio va segnalato che per la valutazione del disallineamento dei ricavi dichiarati da quelli determinati con gli studi di settore, è importante tenere presente che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la presenza di un'alta percentuale di fatturato derivante dalla vendita di mobili per uffici, alberghi ecc. ("contract"), determina un ricarico molto variabile, talvolta anche molto basso; • i negozi in franchising e/o della grande distribuzione provocano un abbassamento della redditività delle piccole e medie imprese, a causa del divario esistente tra i relativi margini di ricarico adottati e della conseguente, progressiva, riduzione della clientela; • il modello organizzativo attuale è fortemente orientato alla prestazione di servizi di consulenza, progettazione d'interni e decorazione che richiedono percentuali di ricarico molto elevate. Questa connotazione potrebbe determinare notevoli differenze rispetto alle imprese che si trovano in situazioni di difficoltà generali di mercato e che non sempre possono applicare tali ricarichi; • nelle "svendite" degli articoli che costituiscono il "magazzino expo", oltre alla rotazione normale del magazzino (già presa in considerazione nello studio), si verifica spesso la necessità di liberare i locali per effettuare il rinnovo straordinario delle aree espositive o per l'adeguamento degli stessi alle norme di sicurezza e di igiene. Relativamente al comparto cucine, è frequente l'esigenza di rinnovamento della gamma dei prodotti che impone la liquidazione dell'intero magazzino in tempi brevissimi.
	52.44.4	Commercio al dettaglio di articoli di legno, vimini e articoli in plastica	CM 58/E 27/06/02	
SM06B	52.45.4	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti	CM 110/E 21/05/99	<p>In sede di applicazione di questi studi occorre tener presente che manca uno specifico studio per gli esercizi che esercitano la sola vendita al dettaglio della telefonia e relativi accessori. L'assimilazione di questo tipo di attività va attentamente valutata, perché nel settore della telefonia i ricarichi risultano essere di regola inferiori a quelli degli elettrodomestici. Va inoltre tenuto presente che il cluster degli esercizi di vendita CD, nastri, ecc è unico e talvolta questo potrebbe creare difficoltà a cogliere differenze che pure esistono tra piccoli e grandi esercizi.</p>
SMO6C	52.44.2	Commercio al dettaglio di casalinghi, cristallerie e vasellame		
	52.44.5	Commercio al dettaglio di articoli diversi per uso domestico		
SMO6A	52.45.1	Commercio al dettaglio di elettrodomestici		
	52.45.2	Commercio al dettaglio di apparecchi radio-televisivi, fonografici		
	52.45.3	Commercio al dettaglio di dischi e nastri		
	52.44.3	Commercio al dettaglio materiale elettrico vario (illuminazione)		
	52.45.5	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria		

SM11A	52.46.1	Commercio al dettaglio di ferramenta (compr. casseforti), articoli per il "fai da te" e vetro piano	CM M E 27/06/02	Nel settore del commercio all'ingrosso e al dettaglio di pitture , vernici e colori, in alcuni casi, le imprese anno scorte di magazzino limitate e, di conseguenza, sono caratterizzate da un alto indice di rotazione del magazzino. In particolare si osserva una considerevole quota delle vendite effettuate su catalogo o su ordinazione e nel caso di associazione a gruppi di acquisto, l'esercente opera un più veloce approviggionamento delle merci. E' stato inoltre verificato che la vendita di colori per le belle arti è caratterizzata da un ricarico mediamente più alto rispetto a quella di pitture e vernici.
	52.46.2	Commercio al dettaglio di pitture e vernici		
	52.46.3	Commercio al dettaglio di articoli igienico sanitari		
	52.46.4	Commercio al dettaglio di materiali da costruzione		
	52.46.5	Commercio al dettaglio di materiali termoidraulici		
	52.48.E	Commercio al dettaglio di carte da parati		
SM12U	52.47.1	Commercio al dettaglio di libri nuovi	CM 54/E 13/06/01	La concorrenza porta in genere alla vendita dei libri ad un prezzo più basso di quello di copertina.
SMO8B	52.48.5	Comm. al dett. di art. sportivi, biciclette, armi e muniz., art. per il tempo libero, art. da regalo, bigiott.	CM 121/E 08/06/00	La varietà delle attività comprese nello studio pertanto dovranno essere analizzate peculiarità non colte dallo studio stesso.
SM32U	52.48.6	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte, di di di culto e decorazione	CM58/E 27/06/02	<ul style="list-style-type: none"> • La massiccia presenza, nel settore, di operatori marginali è spesso causa di notevole scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli determinati dallo studio di settore; • il gallerista, affianca alla vendita delle opere di artisti di fama consolidata, le opere di giovani artisti ai quali fornisce una serie di servizi (mostre ed esposizioni, stampa cataloghi, pagine pubblicitarie ecc.), di cui sopporta i costi e per i quali si realizzeranno adeguati risultati economici solo a distanza di vari anni. Conseguentemente è importante considerare con particolare attenzione i costi sostenuti per il "lancio" dell'artista e l'avvio dell'attività. Riveste, altresì, una particolare importanza la verifica del valore effettivo delle giacenze di magazzino. E' possibile, infatti, che il magazzino presenti valori elevati in conseguenza della impossibilità di commercializzare un gran numero di opere acquistate; • l'indicatore relativo al ricarico può risultare poco significativo per le peculiari caratteristiche dell'attività delle Galleria d'arte e potrebbe essere condizionato dai differenti regimi I.V.A. (metodo ordinario e metodo del margine).

SM40A	52.48.0	Commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi	CM 58/E 27/06/02	<ul style="list-style-type: none"> • In relazione all'applicazione dello studio è opportuno tenere in considerazione l'esistenza nel settore di differenti realtà locali, a livello regionale ed anche, comunale. In particolare, si segnalano le seguenti circostanze che potrebbero causare minori ricavi rispetto a quelli stimati dagli studi di settore: • La progressiva riduzione delle aliquote di ricarico, anche rispetto all'epoca di invio dei questionari; • Il conseguimento di margini di ricarico più bassi da parte degli operatori che acquistano esclusivamente da grossisti, anziché da produttori; • La crescente presenza del fenomeno dell'abusivismo e delle manifestazioni a carattere assistenziale, organizzate da enti ed associazioni con finalità non lucrative, che ha contribuito al graduale mutamento dello scenario commerciale nel quale operano le piccole e medie imprese, costrette ad applicare ricarichi sempre più bassi; • Il crescente aggravamento delle condizioni delle piccole imprese, impossibilitate a sostenere la competizione della distribuzione organizzata sotto il profilo dei prezzi o delle condizioni di acquisto; • La presenza di mercati regionali o di centri commerciali ubicati in prossimità dell'impresa. Si precisa che la "prossimità" va intesa sotto il profilo della possibile influenza che tali strutture possono avere sulla potenzialità economica di chi effettua attività di commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi.
SMO3B	52.62.2	Commercio ambulante a posteggio fisso di tessuti	CM 110/E 21/05/99	Tali studi non prendono in considerazione i risultati dell'indagine sulla territorialità, poiché l'attività in questione viene svolta anche in diverse località dislocate nell'ambito di tre o quattro province e, a volte in regioni diverse. Quindi a differenza di quanto avviene per le altre tipologie di attività, non sono applicati i coefficienti territoriali correttivi elaborati allo scopo di tenere conto della specifica localizzazione nella quale operano i contribuenti. Inoltre nello studio SMO3C. Si prende in esame percentuali di ricarico che in alcuni casi potrebbero essere non omogenee.
	52.63.4	Commercio al dettaglio in posti mobili di tessuti e abbigliamento		
	52.62.3	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di abbigliamento		
SMO3D	52.62.4	Commercio ambulante a posteggio fisso calzature e pelletterie		
SMO3C	52.62.5	Commercio ambulante a posteggio fisso di mobilie articoli casa		
	52.62.6	Commercio ambulante a posteggio fisso articoli di occasione		
	52.62.7	Commercio ambulante a posteggio fisso di altri articoli n.c.a.		
	52.63.5	Altro commercio ambulante a posteggio mobile		
SMO3A	52.63.3	Commercio al dettaglio a posteggio mobile di alimentari e bevande		
	52.62.1	Commercio al dettaglio ambulante a posteggio fisso di alimentari e bevande		

SG44U Evoluto nello studio TG44U dal periodo d'imposta 2003	55.11.0	Alberghi e motel con ristorante	CM 121/E 08/06/00	Realtà economica dei "garni" che potrebbero essere assimilati agli affittacamere; l'elemento della stagionalità; la fissazione del prezzo alla clientela.
	55.12.0	Alberghi e motel senza ristorante	CM 27/E 18/06/04	Lo studio di settore TG44U (approvato con decreto del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2004) costituisce l'evoluzione degli studi di settore: SG44U relativo ai codici di attività 55.11.0 "Alberghi e motel, con ristorante" e 55.12.0 "Alberghi e motel, senza ristorante"; SG65U relativo ai codici attività 55.23.4 "Affittacamere per brevi soggiorni, case per vacanze" e 55.23.6 "Altri esercizi alberghieri complementari (compresi i residences)". Gli studi di settore SG44U e SG65U erano stati approvati con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000 ed avevano validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo di imposta 1999.
SG65U Evoluto nello studio TG44U dal periodo d'imposta 2003	55.23.4	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence;	CM 121/E 08/06/00	Realtà economica dei "garni" che potrebbero essere assimilati agli affittacamere;l'elemento della stagionalità;la fissazione del prezzo alla clientela
	55.23.6	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi di tipo alberghiero.	CM 27/E 18/06/04	Lo studio di settore TG44U (approvato con decreto del 18 marzo 2004, pubblicato nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31 marzo 2004) costituisce l'evoluzione degli studi di settore: SG44U relativo ai codici di attività 55.11.0 "Alberghi e motel, con ristorante" e 55.12.0 "Alberghi e motel, senza ristorante"; SG65U relativo ai codici attività 55.23.4 "Affittacamere per brevi soggiorni, case per vacanze" e 55.23.6 "Altri esercizi alberghieri complementari (compresi i residences)". Gli studi di settore SG44U e SG65U erano stati approvati con decreto ministeriale del 25 febbraio 2000 ed avevano validità, ai fini dell'accertamento, a decorrere dal periodo di imposta 1999.
SG72A	60.22.0	Trasporti con taxi	CM 54/E 13/06/01	I soggetti che percorrono molti chilometri a vuoto per raggiungere il luogo di esercizio dell'attività potrebbero avere dei valori anomali negli indicatori di coerenza.
SG68U	60.24.0	Trasporto di merci su strada	C.M. 58/E 27/06/02	Considerata la più elevata attendibilità dello studio revisionato si fa presente che, in caso di accertamenti riguardanti i periodi di imposta precedenti al 2001, in sede di contraddittorio, il contribuente può far valere le risultanze dello studio SG68U revisionato per giustificare eventuali scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio.
SG39U	70.31.0	Agenzie di mediazione immobiliare	CM 110/E 21/05/99	Si potrebbe tener conto: • che nella fase di avvio dell'attività del soggetto ha una bassa capacità produttiva dovuta ad alti costi sostenuti per la diffusione del proprio nome; • che nella fase di avvio dell'attività del soggetto ha una bassa capacità produttiva dovuta ad alti costi sostenuti per la diffusione del proprio nome; • del periodo di formazione professionale dei collaboratori, a fronte dei quali si potrebbero avere elevati costi retributivi in presenza di una bassa capacità produttiva.
SKO4U	74.11.1	Attività degli studi legali	CM 54/E 13/06/01	Per gli studi legali il numero dei professionisti determina in certe zone situazioni concorrenziali che rendono molti professionisti marginali. Per gli studi delle professioni economico contabili è rilevante la concorrenza delle associazioni imprenditoriali e dei CAF che in molte zone condizionano in modo pesante il calcolo dei compensi. Per gli studi notarili esistono tariffe differenziate anche in misura sensibili che possono determinare, specie nel caso di cessione di immobili rilevanti differenza di compensi a parità di numero di atti e struttura dello studio.
SKO1U	74.11.2	Attività degli studi notarili		
SKO5U	74.12.A	Servizi in materia di contab., consul. societaria, incarichi giudiz., consul.fiscale, forniti dai dott.ri comm.		
	74.12.B	Servizi in materia di contab., consul. societaria, incarichi giudiz., consul.fiscale, forniti da ragionieri		
	74.14.2	Consulenze del lavoro		

SKO6U	74.12.c	Servizi in materia di contabilità e consulenza fiscale forniti da altri soggetti	C.M. 58/E 27/06/02	<ul style="list-style-type: none"> • La territorialità generale adottata non sempre rappresenta correttamente le diverse realtà locali nelle quali opera la categoria. Un'analisi più approfondita della territorialità potrà essere effettuata anche con l'ausilio delle segnalazioni degli Osservatori Provinciali; • Gli studi professionali che svolgono direttamente tutti i servizi connessi con la loro attività, compresi quelli contabili, sono contraddistinti da una diversa e più bassa redditività rispetto agli studi che, invece, si avvalgono di centri servizi esterni per alcuni adempimenti; • Lo studio di settore non tiene conto, nei criteri di stima dei compensi, della componente relativa all'anzianità professionale o di inizio dell'attività. Tale componente potrà essere attentamente valutata, in particolare, nel caso in cui il professionista abbia iniziato l'attività da pochi anni.
SKO2U	74.20.2	Studi di ingegneria	CM 54/E 13/06/01	Spesso l'esecuzione di importanti commesse comporta l'acquisto di attrezzature molto costose che servono solo all'esecuzione di quello specifico lavoro e poi vengono abbandonate; ci sono beni quali tecnografi, tavoli da disegno attrezzature topografiche che fanno parte della dotazioni di qualsiasi professionista pur non avendo nessun utilizzo pratico.
SKO3U	74.20.A	Attività tecniche svolte da geometri		
SG70U	74.70.1	Servizi di pulizia	CM 110/E 21/05/99	Dell'eventuale presenza di appalti con enti pubblici ottenuti con offerte al massimo ribasso.
SG74U	74.81.1	Studi fotografici	CM 540E 13/06/01	I soggetti che svolgono l'attività di "fotolaboratori industriali per conto terzi" a causa della scarsità di numero non hanno uno specifico cluster, quindi in termini di congruità e coerenza potrebbero presentare dei valori anomali.
	74.81.2	Laboratori fotografici per lo sviluppo e stampa		
SG51U	74.84.A	Attività di conservazione e restauro di opere d'arte	CM 110/E 21/05/099	I soggetti che eseguono i lavori in appalto potrebbero avere un periodo lavorativo inferiore o superiore all'anno; Differenti tariffe orarie della manodopera presenti sul territorio in funzioni di alcune variabili come i locali o il costo del lavoro.
SK10U	85.12.1	Studi medici generici convenzionati col s.s.n.	CM 58/E 27/06/02	In relazione all'applicazione di tale studio è opportuno tenere presente che esso non sembra in grado di cogliere perfettamente la realtà degli studi associati dei medici di famiglia che esercitano l'attività nella Regione Lombardia e che percepiscono i loro compensi direttamente dalla Azienda Sanitaria Locale, in base ad un accordo con la Regione che prevede la facoltà di erogare una parte degli emolumenti del medico di base direttamente all'Associazione nella quale il medesimo opera. Tale circostanza crea una situazione di disomogeneità sul piano della correlazione tra i costi sostenuti e i compensi percepiti dall'Associazione, in quanto questi ultimi rappresentano, solitamente, quella percentuale degli emolumenti destinata alla sola copertura dei costi dell'Associazione che il medico di famiglia decide di "stornare" a favore dell'Associazione stessa attraverso il meccanismo descritto in precedenza. Tale anomalia si riflette, di conseguenza, anche nei risultati dell'applicazione dello studio di settore al singolo professionista facente parte dell'Associazione che ha posto in essere i predetti accordi con la Regione.
	85.12.2	Altri studi medici generici		
	85.12.4	Studi di radiologia e radioterapia		
	85.12.A	Prestazioni sanitarie svolte da chirurghi		
	85.12.B	Studi medici e poliambulatori specialistici		
SK21U	85.13.0	Servizi degli studi odontoiatrici	CM 540E 13/06/01	E' necessario correggere il meccanismo di ripartizione dei compensi negli studi associati che con la procedura attuale verrebbero discriminati rispetto agli studi condotti dal singolo esercente.

SK19U	85.14.A	Attività sanitarie svolte da ostetriche	CM 58/E 27/06/02	In relazione all'applicazione di tale studio è stato segnalato che, nell'ipotesi di infermieri liberi-professionisti che svolgono l'attività nei confronti di enti pubblici (ad es. gli istituti penitenziari), sulla base di convenzioni che prevedono tariffe orarie inferiori ai minimi tariffari, lo studio di settore potrebbe stimare compensi o ricavi superiori a quelli realmente percepiti. Inoltre, si segnala che, in alcuni casi, lo svolgimento dell'attività di infermiere avviene mediante la costituzione di studi associati di medio-grandi dimensioni (da 20 a 300 associati) o società cooperative. Per tali soggetti, considerato il basso numero di casi osservati, non è stato possibile valutare pienamente la capacità dello studio a rappresentarli correttamente. Per quanto riguarda i podologi, si fa presente che per l'espletamento dell'attività è spesso necessario sostenere elevati costi per l'acquisto di beni strumentali primari ed essenziali che potrebbero comportare una stima dei compensi o ricavi superiore a quella reale.
	85.14.B	Attività sanitarie svolte da infermieri		
	85.14.0	Attività sanitarie svolte da fisioterapisti		
	85.14.D	Altre attività professionali paramediche indipendenti		
SK22U	85.20.0	Servizi veterinari	CM 58/E 27/06/02	Per lo studio è stata rilevata in alcuni casi, una stima di compensi superiore a quelli effettivamente percepiti per quei professionisti che, oltre a svolgere l'attività all'interno di una associazione, conseguono compensi marginali, dall'esercizio dell'attività in forma individuale. In particolare, per questi soggetti l'imputazione del costo relativo ad alcuni beni strumentali, ad esempio l'autovettura, tra i costi ammortizzabili del singolo professionista in luogo di quelli dell'associazione professionale, può assumere particolare rilevanza nel determinare la predetta anomalia.
SG67U	93.01.1	Lavanderie per alberghi, ristoranti, enti e comunità	CM 121/E 08/06/00	Le lavanderie tradizionali e lavasecco che dichiarano di svolgere il servizio a gettone, seppure non in modo prevalente vengono attribuite a tale gruppo omogeneo portando alla determinazione di un ricavo teorico più elevato
	93.01.2	Lavanderie a secco, tintorie		
	93.02.2	Servizi di salone di parrucchiere		
SG34U	93.02.1	Servizi dei saloni di barbieri	CM 110/E 21/05/99	Può essere utile tenere conto della stagionalità connessa alla territorialità, che potrebbe essere rilevante in alcuni comuni (balneari o montani)
	90.02.2	Servizi di salone di parrucchiere		
SG33U	93.02.3	Servizi degli istituti di bellezza		
SD13U	17.30.0	Finissaggio dei tessuti	CM 39/E 17/07/03	Ai fini dello svolgimento dell'attività accertata deve essere tenuto presente che le aziende che operano nel settore sono soggette a subire variazioni nella capacità di produrre ricavi determinati dall'incidenza del fattore moda. Per effetto di tale fenomeno, nel ciclo produttivo non sempre sono impiegati tutti i beni strumentali. Inoltre il settore è caratterizzato dalla forte presenza di imprese che operano per conto terzi e che, in periodi di congiuntura economica sfavorevole, sono costrette ad accettare anche commesse di lavoro che fanno realizzare ricavi più bassi rispetto ad altri periodi. Infine l'indicatore di coerenza relativo alla durata delle scorte appare scarsamente significativo per la tipologia di attività svolte al complesso di aziende del settore che, normalmente, hanno giacenze di magazzino limitate.
SD17U	25.13.0	Fabbricazione di altri prodotti di gomma	CM 39/E 17/07/03	All'applicazione di questo studio sono state individuate possibili influenze sulla determinazione dei ricavi, delle variabili relative ai mezzi di trasporto, energia e alle materie prime utilizzate nella produzione. L'Agenzia delle Entrate svolgerà azione di monitoraggio al fine di individuare e verificare tali influenze e raccogliere taluni dati che potranno essere tenuti in adeguata considerazione nella fase di futura eventuale evoluzione.
	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		

SD23U	20.51.2	Laboratori di cornici	CM 39/E 17/07/03	Ai fini dell'applicazione di questo studio e' necessario tener presente che la specificità del lavoro richiede l'acquisto di un grosso quantitativo di aste e cornici che, per effetto della tendenza moda, potrebbe risultare in parte inutilizzato. Ciò potrebbe comportare una certa staticità di magazzino e un basso indice di rotazione. Inoltre, 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 qualità a prezzi molto bassi, potrebbe costringere le aziende a praticare riduzioni di prezzo su articoli di qualità superiore con margini di ricarico minimi.
SD30U	37.10.0	Recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici	CM 39/E 17/07/03	<p>Ai fini dell'applicazione di questo studio, e' necessario tenere presente che gli auto demolitori, compresi nel codice attività 37.10.0, potrebbero non risultare congrui a causa di costi ed investimenti sostenuti per rispettare gli adempimenti di ordine amministrativo e di rispetto dell'ambiente che la norma comunitaria impone. In questa fase di continua evoluzione della normativa comunitaria e di recepimento da parte della legislazione nazionale, gli elevati investimenti potrebbero, in alcuni casi, non essere correlabili ad una elevata capacità di produrre ricavi. In merito si conferma, tuttavia, che, come precisato nel paragrafo 9.6.1 della circolare n. 58/E del 27 giugno 2002, e' possibile non tener conto del valore dei beni strumentali che risultano inutilizzati nel corso dell'esercizio, a condizione che non siano state dedotte le relative quote di ammortamento.</p> <p>Per tale studio si rileva che sono state evidenziate, nella riunione della Commissione degli esperti del 13 febbraio 2003, possibili influenze, sulla determinazione dei ricavi, delle variabili relative ai mezzi di trasporti e all'energia elettrica utilizzata nella produzione. Pertanto, pur sussistendo la sostanziale idoneità dello studio a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico in cui vivono ed operano le aziende del settore, l'Agenzia delle Entrate, in collaborazione con le associazioni di categoria, attuerà un'azione di monitoraggio al fine di individuare e verificare tali influenze e raccogliere taluni dati che potranno essere tenuti in adeguata considerazione nella fase di futura eventuale evoluzione dello studio.</p>
	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 dei rifiuti solidi urbani, industriali e Biomasse		
SG40U	70.11.0	Valorizzazione e vendita immobiliare	CM 39/E 17/07/03	Nell'ipotesi di disallineamento tra i ricavi dichiarati e quelli attesi dallo studio e nel caso in cui vengono evidenziati costi per la gestione, la manutenzione e l'amministrazione di fabbricati, soprattutto nel caso in cui tali immobili non siano stati locati, l'ufficio potrà tenere in considerazione tale circostanza.
	70.12.0	Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri;	CM 27/E 18/06/04	<p>E' stato, altresì, inserito nel quadro Z, "Dati complementari", un'ulteriore richiesta relativa alla "percentuale di ricavi derivanti dalla vendita di immobili", per poter individuare i soggetti che effettuano "attività mista", ossia coloro che affiancano all'attività principale di locazione quella di secondaria di vendita di beni immobili e viceversa. Con riferimento a tali operatori, infatti, lo studio di settore potrebbe effettuare una stima impropria dei ricavi, dovuta all'eventuale classificazione nell'ambito di un gruppo omogeneo piuttosto che in un altro (ad esempio, a causa di maggiori ricavi derivanti dalla vendita rispetto alla locazione nell'ambito di un anno, per contingenti situazioni di mercato, ed il verificarsi della situazione esattamente opposta durante l'anno successivo).</p> <p>In relazione a tale studio, si osserva che e' stata riscontrata una tendenza alla sovrastima dei ricavi a seguito dell'applicazione del software GERICO nei confronti delle imprese che esercitano attività di affitto di terreni per uso agricolo. Pertanto, si osserva che:</p> <p>a) nel caso in cui l'attività svolta dal contribuente consista esclusivamente nell'affitto di terreni per uso agricolo, lo studio non e' in grado di stimare correttamente tale attività, per cui in fase di accertamento l'ufficio dovrà tenere in considerazione tale particolarità;</p> <p>b) nel caso in cui l'attività di affitto di terreni per uso agricolo sia comunque compresa tra quelle svolte dal contribuente, pur non essendo l'unica, l'ufficio avrà cura di tenere conto di tale situazione nell'ambito dell'attività di controllo.</p>
	70.20.0	Locazione di beni immobili propri e sublocazione		

SG42U	74.40.2	Agenzia di concessione di spazi pubblicitari.	CM 39/E 17/07/03	<p>In relazione all'applicazione di tale studio di settore e' stato evidenziato che l'andamento del mercato di riferimento delle attività considerate ha subito, negli anni 2001 e 2002, una significativa battuta d'arresto. Tale flessione si e' rivelata maggiore rispetto all'andamento dei consumi e risulta più accentuata in alcuni settori rispetto ad altri. La situazione così delineata si riflette significativamente sull'andamento anche delle concessionarie pubblicitarie "minori" quali quelle delle radio locali, della pubblicità esterna e della stampa. Per quanto concerne il cluster 3, relativo alle agenzie di concessione di spazi pubblicitari specializzate nei canali affissioni e cartellonistica, in molte realtà locali si e' verificato, in particolare durante l'anno 2001, un consistente aggravio dell'imposta comunale sulla pubblicità che ha comportato un notevole aumento dei costi per le imprese in quanto spesso non è possibile trasferirlo sull'utente finale. Inoltre, occorre rilevare che per determinati costi (ad esempio imposta comunale sulla pubblicità), corrisposti alle pubbliche amministrazioni da parte dei soggetti che vengono assegnati a questo gruppo omogeneo, potrebbe risultare che in un periodo d'imposta vengono contabilizzati costi relativi a più anni, in quanto i tempi di accertamento e di richiesta da parte delle amministrazioni pubbliche possono essere superiori all'anno ed essere riferiti anche ad annualità precedenti.</p>
SG48U	52.72.0	Riparazione di apparecchi elettrici per la casa	CM 39/E 17/07/03	<p>In relazione all'applicazione di tale studio si fa presente che la Direttiva Comunitaria n. 1999/44/CE, recepita con D.Igs n. 24 del 2 febbraio 2002, ha esteso a due anni il periodo di garanzia da difetti dei beni di consumo. In tale periodo, infatti, il consumatore, a determinate condizioni, in caso di difetto di conformità del bene acquistato ha diritto al ripristino, senza spese, della conformità dello stesso mediante riparazione o sostituzione ovvero ha diritto ad una adeguata riduzione del prezzo o alla risoluzione del contratto. Con riguardo esclusivamente al "diritto di chiamata per intervento a domicilio", l'estensione a due anni della garanzia, per il periodo d'imposta 2002, può comportare, in alcuni casi, una contrazione dei ricavi dei riparatori autorizzati, in quanto nessuna spesa e' ora prevista a tale titolo a carico dell'acquirente nel periodo di garanzia del bene. A tal fine, in ogni caso, occorrerà, anche per gli anni successivi, verificare gli accordi intervenuti tra il riparatore autorizzato e l'impresa costruttrice.</p> <p>Al riguardo, si segnala, oltre quanto già precisato nella circolare n. 39/E del 2003, che a seguito di tale modifica e' possibile che, in talune ipotesi, sia aumentato anche il numero delle prestazioni a carico dei produttori dei beni in garanzia, il cui compenso, riconosciuto al riparatore per singola prestazione dalla casa madre, e' generalmente inferiore a quello di mercato praticato per i beni fuori garanzia. A tal riguardo, l'ufficio, nella fase del contraddittorio con il contribuente, avrà cura di verificare se la "non congruità" possa derivare da tali situazioni, valutando adeguatamente le prestazioni effettuate in garanzia.</p>
SG53U	74.83.1	Organizzazione di convegni	CM 39/E 17/07/03	<p>Dal momento che solo pochi operatori del settore hanno restituito il questionario e data la scarsa numerosità di contribuenti che esercitano tale attività (sul territorio nazionale, le aziende operanti come Uffici Residence sono meno di 200), non e' stato possibile individuare un apposito gruppo omogeneo di riferimento (cluster). In fase di applicazione, quindi, questi soggetti sono classificati nell'ambito dei nove possibili cluster individuati, rappresentativi delle attività di organizzazione convegni e di traduzioni ed interpretariato. Considerate le evidenti differenze esistenti tra le citate attività, è possibile che lo studio effettui una stima impropria della potenzialità produttiva, in termini di ricavi, delle imprese esercenti l'attività di Uffici Residence.</p> <p>Pertanto, eventuali scostamenti dalla stima del ricavo puntuale potrebbero dipendere dallo svolgimento della suddetta attività che lo studio non riesce a cogliere in pieno. Al riguardo, per consentire una più agevole individuazione dei predetti soggetti è importante considerare che per essi assume notevole importanza il dato relativo alla superficie complessiva dei locali e degli spazi destinati allo svolgimento dell'attività.</p>
	74.83.3	Traduzioni ed interpretariato		

SG54U	92.34.2	Sale giochi e biliardi;	CM 39/E 17/07/03	<p>È possibile non tener conto del valore dei beni strumentali che risultano inutilizzati nel corso dell'esercizio, a condizione che non siano state dedotte le relative quote di ammortamento. Un ulteriore dato relativo all'utilizzazione dei beni strumentali può essere ottenuto confrontandone il numero dei beni con quello dei "nulla osta" rilasciati in possesso del gestore ed in esercizio, indicati al rigoZ03 del quadro "Dati complementari".</p> <p>Infine, deve essere tenuto presente che, generalmente, i giochi meno recenti, in ragione della circostanza di avere meno attrattiva presso il pubblico, hanno minore capacità di produrre ricavi, specialmente nel campo dei videogiochi e dei simulatori.</p>
	92.34.4	Altre attività di intrattenimento e spettacolo (solo se svolte da gestori di apparecchi di intrattenimento).		
SG55U	93.03.0	Servizi di pompe funebri e attività connesse	CM 39/E 17/07/03	<p>Sono stati inseriti nel quadro Z - "Dati complementari", specifici righe contenenti informazioni che regolamentano l'attività e nei quali vanno obbligatoriamente indicati ulteriori dati utili per l'aggiornamento dello studio di settore. Come è noto, i dati richiesti in questo quadro non influenzano i ricavi determinati sulla base dell'applicazione GE.RI.CO. 2003, ma costituiscono informazioni da elaborare ai fini dell'aggiornamento dello studio, in considerazione della rilevanza che si riterrà di poter attribuire a tali ulteriori dati. La possibile influenza di tali informazioni sulla entità dei ricavi presunti potrà essere oggetto di valutazione, in attesa dei risultati delle relative elaborazioni, nell'ipotesi di un eventuale contraddittorio con il contribuente.</p>
SG77U	61.12.0	Trasporti costieri	CM 39/E 17/07/03	<p>Per lo studio di settore in oggetto, occorre evidenziare che il tempo relativo al "disarmo" dell'imbarcazione rappresenta un'inattività dalla navigazione. Considerato che disarmare l'imbarcazione, dal punto di vista burocratico, comporta costi diretti ed indiretti notevoli, molte volte l'impresa è invogliata a tenere in forza almeno un dipendente al fine di evitare di effettuare il disarmo. Tale situazione potrebbe comportare:</p> <ul style="list-style-type: none"> - una sovrastima del costo del lavoro nell'ambito del calcolo del ricavo puntuale; - una non perfetta misurazione dell'indice di coerenza previsto. <p>Esistono, poi, fattori estranei all'impresa che potrebbero essere considerati come cause giustificative di minor ricavi. Una di queste è rappresentata dalla diversa regolamentazione sul territorio delle varie attività prese in considerazione dallo studio di settore come succede, ad esempio, per la maggiore o minore capacità di trasporto a parità di imbarcazione. Altri fattori esterni possono ravvedersi nella stagionalità, nelle condizioni metereologiche e in altre situazioni che di fatto possono impedire la navigazione per periodi di tempo più o meno lunghi, indipendentemente dalla volontà dell'impresa.</p>
	61.20.0	Trasporti per vie d'acqua interne (compresi i trasporti lagunari)		
	63.22.0	Altre attività connesse ai trasporti marittimi fluviali		
SG78U	63.30.1	Attività delle agenzie di viaggi e turismo (compresi tour operators).	CM 39/E 17/07/03	<p>Il settore si trova ad affrontare, in questo periodo, una crisi dovuta soprattutto alle congiunture sfavorevoli rappresentate dai gravissimi episodi di terrorismo verificatisi negli Stati Uniti l'11 settembre 2001, dagli eventi bellici in Iraq, fino ai più recenti attentati terroristici in località che sono tradizionalmente mete del turismo. Vettori aerei stanno applicando una politica commerciale che vede, già da diverso tempo, una progressiva riduzione delle commissioni riconosciute alle Agenzie intermedie per la vendita di biglietteria aerea.</p>
SG82U	74.40.1	Studi di promozione pubblicitaria	CM 39/E 17/07/03	<p>Il settore pubblicitario risente dell'andamento delle congiunture economiche, per cui, nei momenti di crisi economica, le imprese del potrebbero presentare riduzioni nel volume dei ricavi e giustificare, in alcuni casi, situazioni di non congruità e non coerenza</p>
	74.14.5	Pubbliche relazioni		

SG87U	74.14.1	Consulenze finanziarie	CM 39/E 17/07/03	Poiché dall'analisi dei dati utilizzati per l'elaborazione dello studio in esame, non sono emerse significative differenze legate alla localizzazione delle attività, il funzionamento dello studio non prevede l'applicazione di alcun correttivo territoriale. Conseguentemente, in fase di applicazione dello studio, va valutata la possibilità che l'eventuale scostamento dei ricavi dichiarati da quelli stimati attraverso il software G.E.R.I.CO., possa essere giustificata dal fatto che non sia stata tenuta in adeguata considerazione la circostanza che il contribuente eserciti l'attività in un'area territoriale particolarmente svantaggiata.
	74.14.4	Attività degli amministratori di società ed enti, consulenza amministrativo-gestionale e pianificazione aziendale		
	74.14.6	Agenzie di informazioni commerciali		
SM33U	51.24.1	Commercio all'ingrosso di cuoio e di pelli gregge e lavorate (escluse le pelli per pellicceria);	CM 39/E 17/07/03	- la nicchia di mercato che si era costituita con i paesi dell'Est Europeo si è andata contraendo, con l'ascesa di aziende soprattutto tedesche e greche, le quali, utilizzando organizzazioni di maggiore dimensione, hanno provocato una certa stagnazione del mercato nazionale; - i mutamenti di gusto del consumatore finale, che privilegia i capi misti (cappotti con pelliccia, impermeabili con pelliccia, guarnizioni), hanno provocato modifiche anche negli assortimenti cui i grossisti si sono dovuti adeguare.
	51.24.2	Commercio all'ingrosso di pelli gregge e lavorate per pellicceria		
	51.42.2	Commercio all'ingrosso di pellicce.		
SM42U	52.32.0	Commercio al dettaglio di articoli medicali ed Ortopedici	CM 390E 17/07/03	In relazione all'applicazione di tale studio e' opportuno segnalare che le aziende del settore, al fine di mantenere la convenzione con il S5N e regionale, devono attivarsi affinché il personale specializzato mantenga il livello formativo richiesto dalla legge. Inoltre, i cambiamenti conseguenti all'innovazione tecnologica, comportano un continuo e costante aggiornamento del personale aziendale sui prodotti che l'industria ortopedica e sanitaria inserisce quotidianamente sul mercato. Detto aggiornamento si traduce nella partecipazione del personale a "workshop", corsi di perfezionamento, eccetera. Da ciò ne può conseguire, in alcuni casi, il mancato utilizzo nell'attività produttiva delle risorse umane lavorative impegnate nei citati percorsi formativi. Resta, in ogni caso, esclusa dalla valutazione, la partecipazione delle spese sostenute dall'azienda per la predisposizione dei corsi di formazione ed aggiornamento in menzione.
SK24U	74.14.B	Consulenze fornite da agrotecnici e agrari periti	CM 390E 17/07/03	In relazione a tale studio, in sede di riunione della Commissione degli esperti, è stato segnalato che: - l'analisi condotta sulla base dei dati indicati nei questionari non ha consentito l'esame separato di quelli riferiti ai professionisti "agrotecnici" da quelli inerenti i professionisti "Periti Agrari", dal momento che il codice attività è unico per le due professioni; - lo svolgimento dell'attività di agrotecnico nelle aree specialistiche "aziende di produzione agraria" ovvero "industrie agrarie", il coltivatore - produttore durante la fase di preparazione dei terreni, concimazione, semina, crescita, maturazione, raccolto dei prodotti alimentari. A tal fine, l'agrotecnico visionare quasi giornalmente le aziende da cui a ricevuto l'incarico per prelevare campione da analizzare, effettuando spostamenti continui da azienda ad azienda, spesso su strade poderali, e percorrendo molti Km. Ciò comporta, di norma, il sostenimento di maggiori spese per carburante e di acquisto di idonei autoveicoli, nonché di maggiori spese per la riparazione e manutenzione degli stessi, rispetto a coloro che svolgono la professione in altre aree specialistiche.

SK25U	74.14.A	Consulenze fornite da agronomi	CM 39/E 17/07/03	<p>Per coloro che risultano specializzati nelle perizie dei danni grandine, compresi all'interno del cluster 1, va tenuto in considerazione il diverso ruolo assunto dal professionista nell'assumere l'incarico proveniente da una compagnia assicurativa. Deve distinguersi, infatti, il compito del coordinatore, del rilevatore e dell'assistente. Tale distinzione, che lo studio di settore non è in grado di valutare adeguatamente, si riflette sull'ammontare dei compensi percepiti che, normalmente, risultano minori nel passare dalla figura del coordinatore a quella dell'assistente;</p> <p>Il modello di regressione utilizzato dallo studio, in generale, tiene conto della possibile contrazione dell'attività del professionista, attraverso il correttivo riguardante il "numero medio di ore settimanali dedicate all'attività che consente la riduzione della stima dei compensi percepiti in funzione della diminuita attività. In particolare, la contrazione della domanda di alcune specifiche tipologie di prestazioni può essere colta direttamente utilizzando, ai fini della predetta stima, la variabile relativa al numero di incarichi assunti dal professionista stesso. I predetti criteri consentono, peraltro, di valutare adeguatamente situazioni in cui il professionista svolgendo altre attività, (lavoro dipendente, pensionato, altre attività professionali e/o di impresa), non riesca a dedicarsi a tempo pieno alla libera professione. Tuttavia, considerato che lo svolgimento dell'attività oggetto dello studio, potrebbe richiedere, in alcuni casi, l'acquisto di beni strumentali di un certo rilievo, nel caso in cui l'attività del professionista subisca una contrazione significativa, gli strumenti utilizzati per l'attività risulterebbero impiegati con un minor grado di efficienza. Pertanto, in sede di applicazione dello studio, occorre valutare attentamente se l'eventuale differenza dei compensi dichiarati e quelli risultanti dallo studio derivi, in tutto o in parte, dal peso attribuito al valore dei beni strumentali sulla stima dei compensi del professionista.</p>
SG68U	60.24.0	Trasporto di merci su strada	CM 27/E 18/06/04	<p>In relazione all'applicazione di tale studio di settore, è necessario evidenziare che, per effetto dell'art. 16 del Decreto Legge n. 269 del 30 settembre 2003, convertito nella Legge n. 326 del 24 novembre 2003, il riferimento temporale concernente il rimborso per credito d'imposta relativo al gasolio per autotrazione (c.d. caro petrolio) concesso agli autotrasportatori per il periodo dal 1 gennaio 2003 al 31 dicembre 2003, è stato stabilito con scadenza annuale e non più in misura semestrale come in precedenza. In particolare, la norma stabilisce che la domanda di rimborso debba essere presentata entro il 31 marzo 2004. Tale credito d'imposta, ai fini dell'applicazione dello studio SG68U, risulta essere oggetto di apposito correttivo a favore di quei contribuenti che, risultando "non congrui", hanno la facoltà di rettificare il peso di alcune variabili. Il correttivo è utile per verificare se l'eventuale differenza tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quello risultante dalla applicazione dello studio di settore derivi, in tutto o in parte, dal peso attribuito alle variabili considerate in misura tale da non consentire un'esatta rappresentazione delle realtà economica delle imprese interessate. I contribuenti possono in tal modo segnalare che la non congruità deriva dalla particolare rilevanza che tali variabili hanno assunto nella determinazione dei ricavi presunti. Va inoltre precisato che il correttivo in questione è presente nel rigo X04 del quadro "X" del relativo modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio stesso e raccordato con il rigo RU90 del quadro RU di UNICO 2004 (Persone fisiche, Società di persone, Società di capitali ed enti commerciali, Enti non commerciali). Per il periodo d'imposta 2003, la modifica normativa intervenuta con il Decreto Legge n. 269 del 2003, comporta di conseguenza l'impossibilità per l'autotrasportatore "non congruo" di indicare dapprima nel quadro "RU" di UNICO 2004 e successivamente nel quadro "X" del Modello SG68U, l'ammontare complessivo del credito Premesso che il costo sostenuto per il gasolio nel periodo d'imposta 2003 dall'autotrasportatore va contabilizzato, nella determinazione del reddito d'impresa, in base al principio di competenza, e che lo stesso importo ha un peso anche nella funzione di ricavo risultante da GERICO, la situazione che si verificherà sarà quella che l'ammontare del credito d'imposta risulterà in misura inferiore ai fini dell'applicazione del correttivo, ma varrà per l'intero importo ai fini dell'applicazione dello studio di settore. Il contesto sin qui esposto potrebbe, in taluni casi, generare delle distorsioni nelle risultanze di GERICO per quegli autotrasportatori che non risultassero congrui anche utilizzando il correttivo per il credito d'imposta per il gasolio. Esclusivamente per il periodo d'imposta 2003, andrà pertanto valutata da parte degli Uffici delle Entrate la posizione di quei contribuenti che potrebbero trovarsi nella situazione appena descritta, verificando se la "non congruità" derivi realmente, in tutto o in parte, dall'impossibilità, da parte dell'autotrasportatore, di utilizzare l'ammontare complessivo del credito d'imposta ai fini dal correttivo</p>

SM84U	51.61.0	Commercio all'ingrosso di macchine utensili per la lavorazione dei metalli e del legno;	CM 27/E 18/06/04	<p>Con particolare riferimento ai soggetti operanti nel settore del Commercio all'ingrosso di macchine ed accessori agricoli (codice di attività 51.66.0), e' stato rappresentato che negli ultimi anni nel settore si e' verificata una flessione nei margini di ricavi dovuta a fattori contingenti. Conseguentemente, spesso, le case costruttrici, per mantenere le produzioni, impongono obiettivi sempre più competitivi e promuovono vendite promozionali con bassi prezzi di vendita. Pertanto, qualora il soggetto risulti incoerente per l'indicatore "Margine Operativo Lordo" (= (ricavi - (costo del venduto + costo per la produzione di servizi + spese per acquisti di servizi + spese per lavoro dipendente x 100) diviso ricavi), la presenza di vendite promozionali, imposte dalle case costruttrici, che obbligano a vendite con bassi margini, potrà eventualmente essere presa in considerazione per giustificare lo scostamento dal predetto indice di coerenza. Inoltre, l'attuale situazione del mercato spesso impone che, a seguito della vendita, venga il effettuato ritiro in permuta di macchinari, attrezzature e trattori usati con l'obbligo della messa a norma prima della rivendita. Gli stessi beni contribuiscono ad un aumento delle giacenze e favoriscono un indice di movimentazione molto basso dovuto alla scarsa richiesta del mercato. L'Indice di rotazione del magazzino" potrebbe essere influenzato dalla presenza di tali rimanenze di macchinari e attrezzature usate ritirate in permuta. Tale circostanza, se effettivamente verificata, potrebbe giustificare un'eventuale incoerenza del suddetto indice.</p>
	51.62.0	Commercio all'ingrosso di macchine per l'industria tessile, di macchine per cucire e per maglieria;		
	51.63.0	Commercio all'ingrosso di altre macchine per l'industria, il commercio e la navigazione		
	51.65.0	Commercio all'ingrosso di altre macchine per l'industria, il commercio e la navigazione		
	51.66.0	Commercio all'ingrosso di altre macchine accessori e utensili agricoli, inclusi i trattori		
SM82U	51.52.1	Commercio all'ingrosso di metalli ferrosi semilavorati;	CM 27/E 18/06/04	<p>Il settore è caratterizzato dal fenomeno della c.d. vendita sulla base delle condizioni di riacquisto. Si tratta di un sistema basato sull'oscillazione del prezzo dei metalli, fattore estremamente variabile, soprattutto per quanto concerne il mercato del rame e dell'alluminio. L'oscillazione ufficiale del prezzo dei metalli, oltre ad essere imprevedibile, può condizionare in modo consistente l'operatività aziendale. In alcuni casi, sono tenuti in magazzino particolari prodotti, diversi da quelli commercializzati prevalentemente dall'azienda, esclusivamente "per servizio", ossia per poter soddisfare le eventuali richieste di determinati clienti. Poiché la rotazione del magazzino è strettamente legata alla tipologia di prodotti che vengono commercializzati, in tale ipotesi l'indice di rotazione potrebbe risultare basso proprio a causa della presenza di detti beni. Pertanto, tale circostanza potrebbe giustificare un'eventuale incoerenza verso il basso dell'indice di rotazione del magazzino.</p>
	51.52.2	Commercio all'ingrosso di minerali metalliferi;		
	51.52.3	Commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati;		
	51.52.4	Commercio all'ingrosso despecializzato di metalli e di minerali metalliferi.		
SG90U	05.01.1	Pesca in acque marine e lagunari e servizi connessi	CM 27/E 18/06/04	<p>In merito all'applicazione di tale studio di settore si evidenzia che le norme del Codice della Navigazione impongono la presenza a bordo delle imbarcazioni da pesca di un numero minimo di addetti (le c.d. tabelle d'armamento). Conseguentemente, il numero dei marittimi a bordo delle navi da pesca, tenuto conto delle caratteristiche delle imbarcazioni e del tipo di pesca effettuato, e' predeterminato dalla legge e non modificabile. Questa circostanza comporta che, nel caso in cui in sede di regolamentazione contrattuale sia stata adottata, nei confronti dei dipendenti, la tipologia di "retribuzione alla parte con minimo monetario garantito", l'armatore dovrà provvedere ad integrare la retribuzione ai dipendenti qualora il valore del pescato, sulla base del quale viene calcolata la somma da corrispondere al dipendente, non sia sufficiente a raggiungere la retribuzione minima contrattualmente stabilita. Pertanto, tale situazione potrà evidenziare, eventualmente, una situazione di crisi dell'impresa.</p>
	05.01.2	Pesca in acque dolci e servizi connessi		
SG92U	74.12.0	Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti	CM 27/E 18/06/04	<p>In particolare, nei confronti delle società di servizi facenti capo alle Associazioni di categoria, va attentamente valutato che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - lo studio di settore collochi prevalentemente detti soggetti all'interno del cluster 2; - unitamente allo svolgimento dell'attività in materia fiscale, non sia svolta anche attività sindacale o di altro tipo, senza la necessaria comunicazione all'amministrazione finanziaria del relativo codice attività. Lo svolgimento di altre attività non opportunamente codificate, non permette, infatti, l'adozione delle cautele già previste dalla disciplina generale sugli studi di settore nei confronti delle imprese che svolgono altre attività oltre a quella prevalente (causa di inapplicabilità legata allo svolgimento di attività secondarie che determinano una percentuale di ricavi superiore al 20% dei ricavi complessivi).

SG93U	74.87.5	Design e stiling relativo a tessuti,abbigliamento, calzature, gioielleria, mobili ed altri beni personali o per la casa.	CM 27/E 18/06/04	Lo studio interessa tutti i contribuenti che svolgono questa attività, sia essa esercitata in forma d'impresa ovvero di lavoro autonomo. L'esercizio delle attività di design e stiling può dar luogo a redditi derivanti da royalties ovvero "redditi derivanti dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico". I redditi derivanti da "royalties", se conseguiti nell'esercizio di attività di impresa, non generano criticità ai fini dell'applicazione dello studio; nel caso, invece, in cui vengano percepiti nell'esercizio di attività di lavoro autonomo, questi costituiscono compensi di cui all'articolo 53, comma 2, lettera b) del TUIR, così come modificato dal D.Lgs. n. 344 del 2003 (già articolo 49) e, pertanto, sono compensi che non vengono stimati dallo studio in esame. Lo studio di settore, infatti, stima l'ammontare dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui al comma 1 dell'articolo 54 (già articolo 50) del citato TUIR. In tali ipotesi i relativi costi sostenuti, che hanno determinato direttamente il conseguimento di royalties, non devono essere dichiarati nel quadro G degli elementi contabili dell'allegato studi di settore Tuttavia può accadere che talvolta non sia possibile scindere del tutto i costi imputabili ai compensi di cui all'articolo 53, comma 2, lettera b) del TUIR e quelli invece riferibili ai compensi di cui all'articolo 54, comma 1 del citato TUIR. A tal riguardo, al fine di fornire ulteriori informazioni agli uffici, e' stato predisposto un apposito quadro Z - Dati complementari nel quale il contribuente deve dichiarare la percentuale di tempo impiegata per lo svolgimento di attività da cui derivano o potrebbero derivare eventuali future royalties, rispetto al tempo complessivo dedicato all'attività di design e stiling.
SD45U	15.86.0	Lavorazione del caffè e del caffè	CM 27/E 18/06/04	In particolare, era stato segnalato che il codice di attività 51.37.A veniva impropriamente utilizzato anche dalle imprese che, oltre alla commercializzazione del caffè, effettuavano l'attività di torrefazione, per la quale e' previsto lo specifico codice 15.86.0 - Lavorazione del tè e del caffè. A causa della presenza di questi due tipi di operatore nello stesso cluster (il numero 9), in sede di applicazione degli studi, occorre valutare con attenzione la stima dei ricavi e i valori assunti dagli indici di coerenza relativi alle imprese che svolgono anche attività di torrefazione di caffè. Al fine di analizzare con maggiore precisione le effettive condizioni di esercizio delle due attività, si e' elaborato un nuovo studio unico, comprendente sia la lavorazione del tè e del caffè, che il Commercio all'ingrosso di caffè. Per lo studio in esame, si fa presente quanto segue: 1. Il cluster n. 3 - "Grossisti di caffè con vendita sul territorio", potrebbe non risultare in alcuni casi aderente alla realtà aziendale delle imprese esercenti (attività di commercio di caffè verde, in conseguenza del numero esiguo di tali imprese costituenti il campione utilizzato per la definizione del cluster); 2. Indice di rotazione di magazzino - Le imprese che producono o commercializzano miscele di caffè per esercizi pubblici e/o drogherie hanno necessità di stoccare notevoli quantità di merci nell'anno, poichè la reperibilità dei caffè verdi non è costante. Inoltre, i prezzi di acquisto del caffè oscillano in funzione del periodo di raccolto, e generano, di conseguenza, disagi e criticità per le imprese del settore. Tali fenomeni possono determinare, in alcuni casi, anomalie nei risultati dell'applicazione dello studio in relazione all'indice di rotazione delle scorte. 3. Valore aggiunto per addetto - I c.d. "Torrefattori" vendono direttamente agli esercizi pubblici le loro miscele di caffè e utilizzano, per la rete di vendita, propri dipendenti e/o agenti, con o senza deposito, mono o plurimandatari. Tali modalità organizzative, che si caratterizzano per la commercializzazione dei prodotti attraverso personale dipendente e autonomo, possono provocare situazioni di incoerenza per le imprese interessate. Potrebbe quindi, accadere che l'indice di coerenza in commento, calcolato come rapporto tra il valore aggiunto e il numero degli addetti, assuma un elevato peso a causa della mancata previsione tra questi ultimi dell'agente.
	51.37.A	Commercio all'ingrosso di caffè		
SD49U	36.15.0	Fabbricazione di materassi	CM 27/E 18/06/04	Per l'applicazione dello studio di settore in argomento, si segnala che: 1. Il mercato è fortemente caratterizzato dalla presenza di poche grandi imprese, in particolare quelle produttrici dei materassi a molle, che, di fatto, esercitano l'attività in regime di quasi esclusivo monopolio; 2. Le altre aziende, di dimensioni medio-piccole, ricoprono esclusivamente posizioni di nicchia e si rivolgono a mercati locali e provinciali; 3. le aziende con strutture più grandi, si rivolgono frequentemente ad una clientela costituita da enti pubblici e/o ospedalieri, che effettuano i pagamenti con tempi spesso lunghissimi.

TD12U	15.81.1	Produzione di prodotti di panetteria	CM 27/E 18/06/04	<p>Si deve peraltro evidenziare che lo studio TD12U, in alcune situazioni, può non stimare correttamente i ricavi per quelle imprese che commercializzano significative percentuali di prodotti di terzi che non sono lavorati o trasformati direttamente dalle aziende, ma che vengono semplicemente acquistati per poi essere rivenduti a terzi. Tale situazione si potrebbe verificare soprattutto allorché le imprese che esercitano come attività prevalente una o entrambe le attività oggetto dello studio, svolgono anche una o più delle citate attività complementari. Detta circostanza può comportare situazioni di non congruità e incoerenza, tanto più significative quanto maggiore è la percentuale dei ricavi derivanti dalla "commercializzazione di prodotti acquistati da terzi e non trasformati e/o non lavorati dall'impresa".</p>
	52.24.1	Commercio al dettaglio di pane		

SINTESI DI RECENTI SENTENZE

Si riportano alcuni passi salienti di recenti sentenze emesse sia da Commissioni Tributarie che dalla Corte di Cassazione. Per il fatto che sono recenti e che riguardano esplicitamente gli studi di settore in particolare e la metodologia sintetica induttiva o parametrica, si ritiene siano di particolare interesse anche nel loro richiamo nei ricorsi e nei contraddittori con gli Uffici.

Sentenza CTP di Vicenza n. 159/06/2005

E' stata poi messa in luce la "fallibilità" degli studi di settore dalle stesse C.M. n. 110/E del 1999 e C.M. 121/E del 2000, le quali hanno evidenziato alcune particolari circostanze che potrebbero giustificare, per il singolo contribuente, uno spostamento delle risultanze degli studi di settore.

Tali circostanze, che possono formare oggetto "di ulteriori approfondimenti e specifica valutazione" è utile tenere conto in sede di applicazione degli studi" (così si esprimono rispettivamente, le due Circolari sopra citate)

Semmai gli studi di settore devono fungere da innesco per più approfondite indagini sull'attività del contribuente, non essendo, francamente pensabile, che un' evasione possa essere adeguatamente dimostrata, pur in via presuntiva, attraverso una induzione per così dire statistica.

Pertanto l'obbligo di motivazione e l'onere della prova nell'accertamento basato su studi di settore non è da ritenersi soddisfatto attraverso un semplice riferimento agli studi, poiché tale motivazione non ha fornito al contribuente la conoscenza dell'iter logico-giuridico seguita dall'Ufficio nell'emissione dell'atto.

Sentenza CTP di Vicenza n. 282/04/2006

L'accertamento fondato sugli studi di settore è un accertamento di tipo analitico-contabile, con il quale l'amministrazione finanziaria non procede alla determinazione del reddito complessivo del contribuente, ma alla pura e semplice rettifica dei ricavi conseguiti dall'impresa o dei compensi realizzati dai lavoratori autonomi. La forza probatoria di tale accertamento, proprio a causa della sua conformazione, se non supportato da altre argomentazioni, è carente. Gli studi di settore, se non corroborati da una analisi della

contabilità, non possono certificare e rendere valido l'intervento dell'agenzia delle entrate (CTR. per il Piemonte: sent. n. 27/26/06 depositata in segreteria il 19.07.2006).

La parte ricorrente, in punto, ha dato prova che il maggiore reddito imponibile, presuntivamente determinato dall'agenzia delle entrate, ufficio di Vicenza 1, non corrisponde a quello effettivo, in quanto:

- L'attività espletata ha carattere meramente manuale (=produzione di oggetti in ottone) e, di conseguenza, non può produrre il medesimo quantitativo di prodotti finiti di altre attività svolte con mezzi meccanici;
- L'attività prettamente manuale e richiede una abilità fisica, sia per quanto concerne lo sforzo che l'agilità, ora non strettamente correlata all'attività del contribuente (data di nascita: 03.10.1943);
- L'uso di beni strumentali vetusti ed obsoleti.

Tutti gli eventi non contrastati dall'ufficio.

Sentenza CTP di Vicenza n. 234/04/2006

L'impugnato avviso di accertamento è illegittimo per difetto di motivazione e pertanto va annullata.

L'articolo 62-sexies, comma 3 del D.L. 30.08.1993, n. 331, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 23 del DPR. 26.03.2001, n. 107, statuisce che 'gli accertamenti di cui agli articoli 39, comma 1, lettera d) del DPR. n. 600/1973 e 54 del DPR. N. 633/1.97 , possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62 bis del presente decreto.

Tale norma impone che nell'avviso di accertamento, oltre ai ricavi determinabili sulla base degli studi di settore, sia soprattutto affermata e motivata l'esistenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili mediante l'applicazione degli studi di settore.

..... **omissis**

In punto, questa Commissione rileva che l'attività di ristorazione fu esercitata in un locale, assunto in locazione, situato in comune di Mossano, frazione di San Giovanni in Monte, zona collinare di circa 500 metri di altitudine, con una popolazione di circa 400 unità.

costituita da pochi giovani, raggiungibile mediante una strada percorribile normalmente nella buona stagione.

L'attività di ristorazione, chiusa da un paio d'anni in dipendenza di fallimento veniva soprattutto svolta dalla ricorrente nel periodo primaverile ed estivo, in quanto nelle altre stagioni la frequenza dei clienti era pressoché nulla o comunque subordinata alle condizioni atmosferiche ed al difficile raggiungimento del locale.

Sentenza CTP di Vicenza n. 309/06/2006

Il notevole scostamento fra i ricavi presuntivi calcolati in lire 129.209.000 e quelli dichiarati di lire 55.158.000, pari a 74.051.000, corrispondente ad un incremento del 74,47%, e gli effetti abnormi, per un artigiano che esercita l'attività di posatore infissi senza dipendenti e collaboratori ed in condizioni di subappalto (così si rileva dallo Studio depositato dall'Ufficio), che si ripercuotono sul reddito imponibile del contribuente, quantificato in lire 100.967.000, induce a ritenere non aderente alla realtà aziendale l'applicazione della metodologia dei parametri quale idoneo strumento di accertamento.

Al contrario induce, come peraltro richiesto dal ricorrente, a ritenere giustificata l'applicazione della più avanzata metodologia prevista dagli Studi di Settore, di cui vengono assunte, in questa sede, le risultanze espresse dall'unico modello TG75U agli atti del procedimento, depositato dall'Ufficio e dal quale emerge uno scostamento di ricavi per euro 5.370 .

Sentenza CTP di Vicenza n. 39/04/2007

L'avviso di accertamento emesso sulle risultanze degli studi di settore è da ritenersi nullo, poiché non sostenuto né da un adeguato contraddittorio con il contribuente, né da elementi probatori atti a supportare i risultati degli studi di settore ricavati dal sistema GE.RI.CO. Quindi gli studi di settore, data la loro natura di atti amministrativi generali di organizzazione, non si "possono considerare sufficienti perché l'ufficio tributario operi l'accertamento di specie ultima, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, c della L. 27 luglio 2000, n. 222, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto a adire giudice tributario" (Cass. 28 luglio 2006 n. 17229).

In altri termini, gli studi di settore, non possono essere considerati, di per sé soli, decisivi ai fini dell'accertamento di un maggior reddito (Cass. 19 maggio 2000 n. 6499), occorrendo ulteriori elementi desumibili dalla specifica situazione del contribuente accertato (Cass. 27 settembre 2002 n. 13995).

Sentenza CTP di Vicenza n. 16/07/2007

“OSSERVA LA COMMISSIONE

Il ricorso è fondato e va accolto.

Constatato

- che il contribuente per l'anno 2003 esercitava l'attività di trasporto merci su strada, senza collaboratori dipendenti, da anni in crisi (fatto non contestato dall'ufficio);
- che in sede di contraddittorio è stato prodotto un nuovo studio di settore ove indicando l'utilizzo di un solo automezzo il contribuente diviene congruo;

Rilevato:

- che agli atti non risulta prodotta documentazione idonea a suffragare l'accertamento operato dall'Ufficio;
- che nessuna verifica specifica, da parte dell'Ufficio, è stata eseguita nei confronti del ricorrente;

Ritenuto:

- la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto posto a verifica (in tal senso: Cass. Civile, sez. Trib. N. 19163 del 05.03.2003);
- che gli studi di settore di per sé soli, per la loro astrattezza non possono essere puramente e semplicemente applicati senza, in fase successiva, ricercarne un riscontro concreto nel merito (in tal senso: Cass. Civile, sez. Trib, N. 13995 del 14.03.2002; n. 19955 del 27,06,2005; n. 20832 del 26.10.2005);
- che le presunzioni poste a base dell'accertamento sono di natura relativa e, quindi, il contribuente ha facoltà di fornire prove contrarie atte a dimostrare (nel caso specifico, il ricorrente ha prospettato nelle proprie difese una serie di elementi e di circostanze (non tenute affatto presenti dall'Amministrazione nel proprio atto impositivo) nel loro complesso un chiaro scostamento della propria attività di

impresa dal modello econometrico disegnato in astratto dal relativo studio di settore; per caso in esame non può essere disconosciuto che il titolare operando da solo non può utilizzare contemporaneamente due automezzi;

- che trattasi di una piccola impresa gestita solo dal titolare come autotrasporto di merci;
- che queste peculiarità in cui ha operato nell'anno di riferimento, il ricorrente con la sua impresa, (peculiarità non prese nella dovuta considerazione dall'Amministrazione nel proprio atto impositivo) e lo scostamento che conseguentemente ne deriva nei profitti di impresa rispetto a quelli generalmente ottenibili in una situazione diversa quale è quella posta a base dei coefficienti presuntivi, rendono decisamente inapplicabili nella specie i coefficienti medesimi risultanti dagli studi di settore e lascia conseguentemente, ritenere infondata la pretesa di imposta fatta dall'Amministrazione valere con l'atto di accertamento impugnato.”

Sentenza CTP di Vicenza n. 15/07/2007

“OSSERVA LA COMMISSIONE

Il ricorso è fondato e va accolto.

Constatato

- che il contribuente per l'anno 2000 esercitava l'attività di terzista nel settore "tessile, abbigliamento e calzaturiero" da anni in crisi e che per tale attività anno dopo anno si riducevano sostanzialmente i ricavi finché venne cessata l'attività nell'anno 2003 (fatto non contestato dall'Ufficio);
- che con D.M. 05.04.2006 è stato validato lo studio di settore TD14U, evoluzione di quello SD14U, che applicando tale nuovo studio di settore per l'anno 2000 si nota che i ricavi presuntivi di euro 33.029.00, ottenuti con lo studio di settore TD14U, si riducono notevolmente rispetto a quelli di euro 48.367,00 ottenuti con lo studio di settore SD14U (riduzione del 32,41%).
- Riduzione che è frutto del riconoscimento dell'effetto concorrenza esistente nel settore del tessile e dell'abbigliamento;
- che in sede di contraddittorio è stato prodotto lo studio di settore SD14U e in sede di accertamento è stato utilizzato lo studio TD14U;

- che rispetto ai ricavi dichiarati di euro 30.347,00 è richiesto un maggior ricavi di euro 2.682,00

Rilevato:

- che agli atti non risulta prodotta documentazione idonea a suffragare l'accertamento operato dall'Ufficio;
- che nessuna verifica specifica, da parte dell'Ufficio, e' stata eseguita nei confronti del ricorrente:

Ritenuto:

- la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto posto a verifica (in tal senso: Cass. Civile, sez. Trib. N. 19163 del 05.03.2003):
- che gli studi di settore di per sé soli, per la loro astrattezza, non possono essere puramente e semplicemente applicati senza, in fase successiva, ricercarne un riscontro concreto nel merito (in tal senso: Cass. Civile, sez. Trib. N. 13995 del 14.03.2002; n. 19955 del 27.06.2005; n. 20832 del 26.10.2005);
- che le presunzioni poste a base dell'accertamento sono di natura relativa e, quindi, il contribuente ha facoltà di fornire prove contrarie atte a dimostrare (nel caso specifico, il ricorrente ha prospettato nelle proprie difese una serie di elementi e di circostanze - non tenute affatto presenti dall'Amministrazione nel proprio atto impositivo) nel loro complesso un chiaro scostamento della propria attività di impresa dal modello econometrico disegnato in astratto dal relativo studio di settore; per il caso in esame non può essere disconosciuto che si siano anno dopo anno ridotti i ricavi sino a cessare l'attività nell'anno 2003;
- che trattasi di una piccola impresa gestita dal titolare come terzista operante nel settore tessile-abbigliamento;
- che queste peculiarità in cui ha operato nell'anno di riferimento, il ricorrente con la sua impresa, (peculiarità non prese nella dovuta considerazione dall'Amministrazione nel proprio atto impositivo) e lo scostamento che conseguentemente ne deriva nei profitti di impresa rispetto a quelli generalmente ottenibili in una situazione diversa quale è quella posta a base dei coefficienti presuntivi, rendono decisamente inapplicabili nella specie i coefficienti medesimi risultanti dagli studi di settore e lascia conseguentemente, ritenere infondata la

pretesa di imposta fatta dall'Amministrazione valere con l'atto di accertamento impugnato.”

Sentenza CTP di Vicenza n. 71/07/2007

“Il ricorso è fondato. In ordine al valore probatorio degli studi di settore vi è un orientamento giurisprudenziale di merito che non li ritiene applicabili automaticamente ed afferma che l'ufficio è tenuto a fornire ulteriori elementi presuntivi o probatori *delle gravi incongruenze* tra il reddito dichiarato e quello determinato in base alle risultanze degli studi di settore (C.T.P. di Macerata n. 36 de 1710512005; C.T.P. di Brescia n. 95 del 16112 /2005; C.T.P. di Vercelli n. 44 del 20/04/2006 ed altre confarmi). La Cassazione Sez. Trib. 27 febbraio 2002 n. 2891 peraltro osservò: "l'evoluzione normativa che si è avuta a partire dal 1985 in poi ha confermato la possibilità che l'amministrazione utilizzi strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale, tanto che ormai da qualche anno gli studi di settore si stanno consolidando e stanno offrendo soluzioni sempre più accettate e condivise. In un tale contesto, è vero che si verifica un'inversione dell'onere della prova, ma si tratta di una inversione conseguente e legittima in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'amministrazione". Aderendo al principio espresso dalla Cassazione ed all'orientamento che considera legittimo l'accertamento a fronte di uno scostamento tra il reddito dichiarato e quello presunto dagli studi di settore, va esaminato se nel caso concreto il ricorrente ha fornito elementi probatori anche presuntivi tali da giustificare lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito presunto.

Nella fattispecie non si può prescindere dal fatto che lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito presunto, in termini percentuali del 12%, non può considerarsi rilevante e può trovare presumibile giustificazione negli elementi, non contestati dall'ufficio: la presenza di sei supermercati collocati in un ambito di distanza tra 900 e 200 metri. In tale situazione concorrenziale di mercato si può fondatamente presumere che un'attività.”

Sentenza CTP di Vicenza n. 72/07/2007

“L'assunzione del dipendente a fronte di un mancato proporzionale aumento dei ricavi ha determinato lo scostamento tra reddito dichiarato e reddito presunto. In vero non si può negare che l'assunzione di un dipendente poteva trovare fondamento nell'aspettativa di

ottenere maggiori commesse, la prova che ciò non si è verificato e che pertanto i ricavi non sono stati conformi alle aspettative deriva dal fatto che nell'anno seguente fine 2003 il dipendente è stato licenziato.

Appare pertanto plausibile l'argomento addotto dal ricorrente circa l'anomalia dell'anno 2003 che lo portò a non essere adeguato rispetto agli studi di settore.”

Sentenza Cassazione 14252 del 19.06.2007

"In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riferimento all'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i valori percentuali medi del settore rappresentano non tanto un "fatto noto" storicamente verificato, sul quale e' possibile fondare una presunzione di reddito ex art. 2727 del codice civile, ma, piuttosto, il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa soltanto una regola di esperienza. Pertanto, tali valori in nessun caso possono giustificare presunzioni qualificabili come "gravi e precise", indicando, diversamente dai risultati valutativi emergenti da medie elaborate con riferimento all'andamento economico della specifica impresa interessata, solo in via ipotetica la redditività dell'attività dell'impresa medesima, cosicché, laddove non confortati da altre risultanze, si rivelano assolutamente inadeguati ad integrare i presupposti di cui all'art. 39 citato"

Sentenza Cassazione civile 10-09-2007, n. 18983

Ed infatti, posto che rappresenta consolidato insegnamento di questa Suprema Corte quello per cui (Cass. 2411/2006) "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la procedura di determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e dei compensi sulla base di coefficienti presuntivi o "di altri elementi specificamente relativi al singolo contribuente", disciplinata dagli del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, artt. 11 e 12, (convertito, con modificazioni, nella L. 27 aprile 1989, n. 154), consente all'Ufficio, ove occorra, di integrare o addirittura sostituire i detti coefficienti con elementi particolari, propri del contribuente sottoposto a verifica, con esclusione, quindi, di ogni automatismo dei coefficienti; ciò in quanto il principio della flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica", nonché quello

per cui (Cass. 15214/06) "dal ricorso dell'Amministrazione finanziaria allo strumento dei "coefficienti presuntivi", non discenda, per il contribuente, alcun limite alla prova dell'insussistenza - nella fattispecie - degli elementi e delle circostanze di fatto presupposti", va da sé che attengano alla mera area delle valutazioni di merito, (incensurabili in questa sede in quanto tratte con percorso motivazionale di per sé immune da vizi logico -giuridici), le conclusioni sulla cui base la CTR è pervenuta alla convinzione per cui, nella fattispecie, le comprovate peculiarità dell'attività svolta dal M. (addirittura cessata dopo pochi mesi) fossero in grado di vincere le indicazioni provenienti dai "coefficienti".

ELENCO SENTENZE SU ACCERTAMENTI SINTETICI

1. sentenza Cass. Civile, sez. tributaria, 30.10.2007, n. 22938 (impossibilità di utilizzare solo le medie nell'accertamento da studi di settore)
2. Sentenza CPT di Vicenza del 13.10.2005, n. 159/06/2005 (vedi paragrafo precedente)
3. Sentenza CPT di Vicenza del 27.7.2006, n. 282/04/2006 (vedi paragrafo precedente)
4. Sentenza CPT di Vicenza del 18.5.2006, n. 234/04/2006 (vedi paragrafo precedente)
5. Sentenza CPT di Vicenza del 19.10.2006, n. 309/06/2006 (vedi paragrafo precedente)
6. Sentenza CPT di Vicenza del 23.2.2007, n. 39/04/2007 (vedi paragrafo precedente)
7. Sentenza CPT di Vicenza del 24.2.2007, n. 15/07/2007 (vedi paragrafo precedente)
8. Sentenza CPT di Vicenza del 24.2.2007, n. 16/07/2007(vedi paragrafo precedente)
9. Sentenza CPT di Vicenza del 19.3.2007, n. 70/07/2007 (vedi paragrafo precedente)
10. Sentenza CPT di Vicenza del 19.3.2007, n. 71/07/2007 (vedi paragrafo precedente)
11. Sentenza CPT di Vicenza del 19.3.2007, n. 72/07/2007 (vedi paragrafo precedente)
12. Sent. C. t. prov. Reggio Emilia, sez. I, 10-10-2007, n. 491-[Studi di settore]
13. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 21-09-2007, n. 19556-[Percentuali di ricarico]
14. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 07-09-2007, n. 18857
15. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 27-07-2007, n. 16705
16. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 27-07-2007, n. 16702
17. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 27-07-2007, n. 16700-[Potere regolamentare del comune]
18. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 20-06-2007, n. 14382
19. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 06-06-2007, n. 13224
20. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 28-05-2007, n. 12443
21. Sent. C. t. reg. Lombardia, sez. XLVI, 18-05-2007, n. 33-[Studi di settore]
22. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 18-04-2007, n. 9216-TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - TRIBUTI LOCALI POSTERIORI ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972 - Imposta comunale sugli immobili (ICI) - Base imponibile - Aree fabbricabili – Regolamento ex art. 59, comma primo, lettera g), d.lgs. n. 446 del 1997 - Determinazione periodica e per zone omogenee dei valori venali - Natura - Analogia di funzioni con i redditometri e gli studi di [...]
23. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-04-2007, n. 8881
24. Sent. Cass. civile, sez. 05, 06-04-2007, n. 8643-TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - RETTIFICA DELLE DICHIARAZIONI – Redditi d'impresa - Contabilità formalmente regolare - Accertamento in rettifica ex art. 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993 - Ammissibilità - Condizioni.
25. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 06-04-2007, n. 8643-[Presunzioni di maggiori ricavi]
26. Sent. C. t. prov. Treviso, sez. V, 28-03-2007, n. 16
27. Sent. C. t. prov. Padova, sez. VIII, 27-03-2007, n. 252-[Studi di settore]
28. Sent. C. t. reg. Piemonte, sez. XXVIII, 27-03-2007, n. 15
29. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 21-03-2007, n. 6757
30. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 14-03-2007, n. 5977-TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE - IN GENERE - Incongruenze fra ricavi e corrispettivi dichiarati e dati desumibili dagli studi di settore - Artt. 62-bis e 62-sexies del d.l. n [...]
31. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 26-02-2007, n. 4360
32. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 12-02-2007, n. 3009-TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - SCRITTURE CONTABILI - INVENTARIO E BILANCIO - Bilancio di società - Marchio - Valutazione in deroga all'art. 2425. primo comma, n. 3 cod. civ. - Corrispondenza alla realtà economica - Richiesta della relativa prova da parte dell'Amministrazione finanziaria - Legittimità.

33. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 07-02-2007, n. 2682
34. Sent. C. t. prov. Genova, sez. I, 31-01-2007, n. 425
35. Sent. C. t. prov. Genova, sez. I, 31-01-2007, n. 424-[Presunzioni gravi, precise e concordanti]
36. Sent. C. t. prov. Bari, sez. VIII, 26-01-2007, n. 228-[Studi di settore]
37. Sent. C. t. reg. Lombardia, sez. LXIII, 23-01-2007, n. 384
38. Sent. C. t. reg. Lombardia, sez. LXIII, 23-01-2007, n. 383-[Presunzioni in base ai parametri]
39. Sent. C. t. prov. Genova, sez. XIII, 23-01-2007, n. 255-[Contenuto dell'avviso. Motivazione dell'accertamento]
40. Sent. C. t. prov. Taranto, sez. II, 17-01-2007, n. 505-[Studi di settore]
41. Sent. C. t. prov. Genova, sez. XVI, 16-01-2007, n. 422
42. Sent. C. t. prov. Cagliari 16-01-2007, n. 366-[Presunzioni in base ai parametri]
43. Sent. C. t. prov. Bologna, sez. XII, 18-12-2006, n. 385-[Studi di settore]
44. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 15-12-2006, n. 26919-TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - RETTIFICA DELLE DICHIARAZIONI – Redditi d'impresa - Contabilità formalmente regolare - Accertamento in rettifica ex art. 39, primo comma, lett. d, del d.P.R. n. 600 del 1973 - Ammissibilità - Condizioni.
45. Sent. C. t. prov. Padova, sez. VIII, 12-12-2006, n. 205-[Studi di settore]
46. Sent. C. t. I grado Trento, sez. II, 07-12-2006, n. 70-[Dichiarazione integrativa]
47. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 04-12-2006, n. 25684-[Percentuali di ricarico a campione]
48. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. XXXIII, 28-11-2006, n. 134-[Motivazione della sentenza]
49. Sent. C. t. prov. Genova, sez. XX, 14-11-2006, n. 484
50. Sent. C. t. reg. Liguria, sez. I, 10-11-2006, n. 76-[Presunzioni in base ai parametri]
51. Sent. C. t. reg. Liguria, sez. XVII, 08-11-2006, n. 75-[Determinazione dei parametri]
52. Sent. C. t. reg. Molise, sez. I, 24-10-2006, n. 20-[Studi di settore]
53. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. IV, 23-10-2006, n. 216
54. Sent. C. t. prov. Cagliari, sez. II, 14-10-2006, n. 254-[Accesso ai dati bancari]
55. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 12-10-2006, n. 276
56. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 12-10-2006, n. 275
57. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 02-10-2006, n. 260
58. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 02-10-2006, n. 257
59. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. XIV, 29-09-2006, n. 70-[Rettifica risultante da elementi indiziari]
60. Sent. C. t. reg. Liguria, sez. XVI, 26-09-2006, n. 35-[Presunzione in base ai parametri]
61. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 25-09-2006, n. 20775
62. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 25-09-2006, n. 20774
63. Sent. C. t. reg. Liguria, sez. II, 25-09-2006, n. 90-[Determinazione induttiva del reddito professionale]
64. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. I, 14-09-2006, n. 238-[Presunzioni in base ai parametri]
65. Sent. C. t. reg. Liguria, sez. IX, 13-09-2006, n. 28-[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]
66. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 07-09-2006, n. 242
67. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 07-09-2006, n. 239
68. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 07-09-2006, n. 238
69. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 06-09-2006, n. 19209-[Presunzioni gravi, precise e concordanti]
70. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. IV, 28-08-2006, n. 194-[Presunzione in base ai parametri]
71. Sent. C. t. prov. Vicenza, sez. IV, 17-08-2006, n. 282-[Presunzioni di maggiori ricavi]
72. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 08-08-2006, n. 201
73. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 08-08-2006, n. 200
74. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. IV, 31-07-2006, n. 172-[Presunzioni gravi precise e concordanti]

75. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. IV, 29-07-2006, n. 153-[Studi di settore]
76. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 28-07-2006, n. 17230
77. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 28-07-2006, n. 17229-[Studi di settore]
78. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 25-07-2006, n. 1999
79. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 25-07-2006, n. 198-[Presunzioni di maggiori ricavi]
80. Sent. C. t. reg. Piemonte, sez. XXVI, 19-07-2006, n. 27-[Studi di settore]
81. Sent. C. t. prov. Bologna, sez. XII, 17-07-2006, n. 233-[Presupposto dell'imposta]
82. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 13-07-2006, n. 119-[Studi di settore]
83. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 12-07-2006, n. 15808-TRIBUTI ERARIALI INDIRECTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA - DETRAZIONI - Locazione di immobile – Spese effettuate dal conduttore per lavori di ristrutturazione - Detraibilità - Legittimità - Esclusione - Fondamento.
84. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. XIV, 12-07-2006, n. 46-[Indicazione dei fatti su cui è fondata la rettifica]
85. Sent. C. t. reg. Emilia Romagna, sez. XI, 12-07-2006, n. 42-[Accertamento analitico - induttivo]
86. Sent. C. t. prov. Lucca, sez. VI, 27-06-2006, n. 43-[Presunzioni di maggiori ricavi]
87. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. IV, 16-06-2006, n. 78
88. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 15-06-2006, n. 97
89. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 05-06-2006, n. 125
90. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 05-06-2006, n. 124
91. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 05-06-2006, n. 123
92. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 25-05-2006, n. 114
93. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 25-05-2006, n. 113
94. Sent. C. t. prov. Vercelli, sez. III, 25-05-2006, n. 44-[Accertamento sulla base degli studi di settore]
95. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. IV, 24-05-2006, n. 44-[Valutazione dell'avviamento]
96. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 22-05-2006, n. 75
97. Sent. Trib. Foggia 15-05-2006
98. Sent. C. t. prov. Bari, sez. VIII, 12-05-2006, n. 24-[Studi di settore]
99. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 11-05-2006, n. 97
100. Sent. C. t. reg. Liguria, sez. XI, 08-05-2006, n. 10
101. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 21-04-2006, n. 9449-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
102. Sent. Corte cost. 14-04-2006, n. 155-Giudizio di legittimità costituzionale in via principale.
103. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 06-04-2006, n. 71
104. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 06-04-2006, n. 63
105. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. XIX, 05-04-2006, n. 35-[Accesso ai dati bancari]
106. Sent. C. t. reg. Piemonte, sez. XXVIII, 04-04-2006, n. 16-[Compatibilità con il Trattato CE]
107. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 27-03-2006, n. 39
108. Sent. C. t. prov. Rovigo, sez. I, 27-03-2006, n. 6-[Compatibilità con il Trattato CE]
109. Sent. C. t. prov. Bari, sez. XIV, 22-03-2006, n. 36-[Studi di settore]
110. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 16-03-2006, n. 35
111. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 10-03-2006, n. 5358-TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - COMPETENZA - Ufficio territorialmente competente - Criteri di individuazione - Domicilio fiscale - Variazione - Modalità – Indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi - Esercizio dello "ius variandi" - Rispetto dei principi di buona fede e [...]
112. Sent. C. t. prov. Ancona, sez. I, 07-03-2006, n. 50-[Studi di settore]
113. Sent. C. t. prov. Ancona, sez. IV, 03-03-2006, n. 178-[Impresa di ristorazione]
114. Sent. C. t. prov. Roma, sez. LX, 02-03-2006, n. 50-[Valutazione dell'avviamento]
115. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 02-03-2006, n. 27
116. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 02-03-2006, n. 26
117. Sent. C. t. prov. Gorizia, sez. II, 01-03-2006, n. 17-[Studi di settore]

118. Sent. C. t. I grado Trento, sez. II, 22-02-2006, n. 99-[Definizione automatica per anni progressi]
119. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. XV, 16-02-2006, n. 8-[Coefficients di redditività]
120. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 08-02-2006, n. 9-[Studi di settore]
121. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. XII, 07-02-2006, n. 106-[Procura alle liti]
122. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 03-02-2006, n. 2380-[Rettifica induttiva del reddito d'impresa]
123. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 01-02-2006, n. 2202-[Unicità della rettifica]
124. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 01-02-2006, n. 2201-[Redditi prodotti in forma associata]
125. Sent. C. t. prov. Pistoia, sez. V, 01-02-2006, n. 85-[Coefficients di redditività]
126. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 26-01-2006, n. 1598-[Determinazione forfetaria del reddito d'impresa]
127. Sent. C. t. prov. Lucca, sez. VI, 25-01-2006, n. 132-[Presunzioni in base ai parametri]
128. Sent. C. t. prov. Rovigo, sez. I, 30-12-2005, n. 91-[Studi di settore]
129. Sent. C. t. prov. Savona, sez. III, 12-12-2005, n. 240-[Presunzioni base ai parametri]
130. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. X, 28-11-2005, n. 444-[Presunzione di maggiori ricavi]
131. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 16-11-2005, n. 23183-[Percentuale di ricarico]
132. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-11-2005, n. 21750-[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]
133. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 02-11-2005, n. 21265-[Processo verbale di constatazione]
134. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 31-10-2005, n. 21165-[Accertamento della infedeltà della dichiarazione]
135. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. X, 27-10-2005, n. 397-[Studi di settore]
136. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 26-10-2005, n. 20832-[Percentuali di ricarico]
137. Sent. C. t. prov. Alessandria, sez. II, 26-10-2005, n. 104-[Studi di settore]
138. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 21-10-2005, n. 20422-[Accertamento analitico - induttivo]
139. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 14-10-2005, n. 19955-[Studi di settore]
140. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. XV, 14-10-2005, n. 61-[Contenuto dell'avviso. Motivazione per relationem]
141. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. III, 04-10-2005, n. 97-[Presunzioni in base ai parametri]
142. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 30-09-2005, n. 19257-[Irregolare tenuta delle scritture contabili]
143. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 30-09-2005, n. 19256-[Presunzioni di maggiori ricavi]
144. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 30-09-2005, n. 19255-[Presunzioni di maggiori ricavi]
145. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 29-09-2005, n. 19077-[Contenuto dell'avviso. Motivazione dell'accertamento]
146. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 28-09-2005, n. 19004-[Accertamento basato sull'incidenza del costo del lavoro]
147. Sent. C. t. reg. Campania, sez. IX, 28-09-2005, n. 198
148. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. I, 27-09-2005, n. 42-[Presunzioni base ai parametri]
149. Sent. C. t. reg. Toscana, sez. IX, 26-09-2005, n. 78-[Determinazione dei parametri]
150. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 19-09-2005, n. 95-[Presunzioni semplici]
151. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-09-2005, n. 18032-[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]
152. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-09-2005, n. 18023-[Ricorso per cassazione]
153. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 08-09-2005, n. 17925-[Percentuali di ricarico]
154. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. III, 08-09-2005, n. 80-[Presunzioni in base ai parametri]
155. Sent. C. t. prov. Gorizia, sez. II, 29-08-2005, n. 106-[Studi di settore]
156. Sent. C. t. prov. Verona, sez. V, 09-08-2005, n. 97-[Studi di settore]
157. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. VII, 28-07-2005, n. 92-[Presunzioni in base ai parametri]
158. Sent. C. t. prov. Mantova, sez. V, 08-07-2005, n. 62-[Studi di settore]
159. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. X, 04-07-2005, n. 131-[Contenuto dell'avviso. Motivazione con riferimento al processo verbale]

160. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 27-06-2005, n. 13810-[Nullità dell'accertamento]
161. Sent. C. t. reg. Toscana, sez. XXV, 23-06-2005, n. 49-[Presunzioni in base ai parametri]
162. Sent. C. t. prov. Udine, sez. II, 22-06-2005, n. 45-[Studi di settore]
163. Sent. C. t. prov. Pescara, sez. II, 20-06-2005, n. 58-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
164. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-06-2005, n. 12674-[Accertamento analitico - induttivo]
165. Sent. C. t. prov. Udine, sez. I, 09-06-2005, n. 17-[Presupposto dell'imposta]
166. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 17-05-2005, n. 36-[Studi di settore]
167. Sent. C. t. prov. Caserta, sez. XIV, 13-05-2005, n. 133-[Studi di settore]
168. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. XIV, 10-05-2005, n. 37-[Avviamento]
169. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 03-05-2005, n. 9137-[Potere regolamentare del comune]
170. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 03-05-2005, n. 9136-[Potere regolamentare del comune]
171. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 03-05-2005, n. 9135-[Potere regolamentare del comune]
172. Sent. C. t. prov. Brescia, sez. VII, 28-04-2005, n. 18-[Studi di settore]
173. Sent. C. t. reg. Lazio, sez. VI, 22-04-2005, n. 76-[Comitato dei Consigli nazionali professionali]
174. Sent. C. t. prov. Milano, sez. VIII, 18-04-2005, n. 60-[Studi di settore]
175. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. X, 04-04-2005, n. 14
176. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 22-03-2005, n. 90-[Studi di settore]
177. Sent. C. t. prov. Pordenone, sez. I, 19-03-2005, n. 29-[Cessione di azienda]
178. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XXIX, 10-03-2005, n. 7-[Definizione automatica per anni pregressi]
179. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. V, 21-02-2005, n. 8
180. Sent. C. t. prov. Verbania, sez. I, 04-02-2005, n. 11-[Studi di settore]
181. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 28-01-2005, n. 1797-[Allevamento di bestiame]
182. Sent. C. t. prov. Ancona, sez. I, 19-01-2005, n. 140-[Presunzioni in base ai parametri]
183. Sent. Corte cost. 14-12-2004, n. 381-Giudizio di legittimità costituzionale in via principale. Ricorso regionale - Prospettazione di questioni di legittimità costituzionale – Trattazione separata - Riserva di ulteriori decisioni.
184. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. XVIII, 09-12-2004, n. 208-[Determinazione dei parametri]
185. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. I, 25-11-2004, n. 158-[Accertamento con adesione per anni pregressi]
186. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XX, 26-10-2004, n. 32-[Valutazione dell'avviamento]
187. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-08-2004, n. 15845-[Indennità di espropriazione]
188. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 12-08-2004, n. 15639-[Delibere tariffarie del Comune]
189. Sent. Cass. civile, sez. 1, 20-07-2004, n. 13423
190. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-07-2004, n. 12718-[Giurisdizione del giudice ordinario]
191. Sent. C. t. reg. Sicilia, sez. XVI, 28-06-2004, n. 20-[Accertamento analitico - induttivo]
192. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 26-01-2004, n. 1286-[Percentuali di ricarico]
193. Sent. C. t. prov. Siracusa, sez. I, 26-01-2004, n. 1-[Presunzioni in base ai parametri]
194. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-01-2004, n. 140-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
195. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 30-12-2003, n. 63-[Procedura di contraddittorio]
196. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 16-12-2003, n. 19251-[Attività esercitata in più comuni]
197. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 15-12-2003, n. 19176-[Partecipazione alle operazioni di verifica]
198. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 15-12-2003, n. 19163-[Coefficienti presuntivi di reddito o di corrispettivi di operazioni imponibili]
199. Sent. C. t. centr. 05-12-2003, n. 9108-[Rettifica delle dichiarazioni]
200. Sent. C. t. centr. 05-12-2003, n. 9107-[Rettifica delle dichiarazioni]
201. Sent. C. t. centr. 05-12-2003, n. 9106-[Rettifica delle dichiarazioni]

202. Sent. C. t. centr. 05-12-2003, n. 9105-[Rettifica delle dichiarazioni]
203. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 05-12-2003, n. 51-[Studi di settore]
204. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 20-11-2003, n. 96-[Percentuali di ricarico]
205. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 27-10-2003, n. 41
206. Sent. Corte di Giustizia C.E., sez. V, 02-10-2003, n. C-147/01-[Imposte indirette –Imposta sulla vendita di bevande alcoliche - Incompatibilità con il diritto comunitario – Ripetizione dell'imposta]
207. Sent. C. t. prov. Latina, sez. VII, 30-09-2003, n. 750-[Inesistenza della notifica]
208. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 11-09-2003, n. 13312-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
209. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 23-06-2003, n. 9946-[Impresa minore]
210. Sent. C. t. reg. Toscana, sez. XXVII, 09-06-2003, n. 27-[Corsi didattici]
211. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 22-05-2003, n. 8107-[Motivazione della sentenza]
212. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 06-05-2003, n. 172-[Determinazione dei parametri]
213. Sent. Corte cost. 01-04-2003, n. 105-Imposte e tasse - Imprese a regime di contabilità semplificata - Parametri per la determinazione dei ricavi - Indiscriminata applicazione dei medesimi parametri e coefficienti presuntivi di ricavi a realtà territoriali e contesti diversi - Mancata previsione di ispezione in contraddittorio - Lamentata disparità di trattamento in favore degli imprenditori in regime di contabilità ordinaria e [...]
214. Sent. C. t. prov. Milano, sez. XXXVI, 28-03-2003, n. 31-[Avviamento]
215. Sent. C. t. prov. Padova, sez. IX, 27-03-2003, n. 19-[Studi di settore]
216. Sent. C. t. prov. Padova, sez. IX, 24-03-2003, n. 17-[Studi di settore]
217. Sent. Cass. civile, sez. 3, 26-02-2003, n. 2869-[Vizio logico]
218. Sent. C. t. prov. Rieti, sez. I, 21-02-2003, n. 315-[Determinazione dei parametri]
219. Sent. C. t. prov. Rieti, sez. II, 13-02-2003, n. 359-[Riduzione dell'attività lavorativa]
220. Sent. C. t. reg. Campania, sez. IX, 12-02-2003, n. 117-[Determinazione sintetica del reddito]
221. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 04-02-2003, n. 1626-[Percentuali di ricarico]
222. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 04-02-2003, n. 248-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
223. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 22-01-2003, n. 934-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
224. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 14-01-2003, n. 398-[Rettifica risultante da elementi di fatto]
225. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. IV, 20-12-2002, n. 132-[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]
226. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-12-2002, n. 18084-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
227. Sent. C. t. prov. Treviso, sez. VII, 16-12-2002, n. 130-[Coefficienti presuntivi di reddito]
228. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 02-12-2002, n. 17038-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
229. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VI, 21-11-2002, n. 70-[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]
230. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. IV, 24-09-2002, n. 166-[Presupposto dell'imposta]
231. Sent. C. t. prov. Lecce, sez. VII, 20-09-2002, n. 229-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
232. Sent. Corte di Giustizia C.E., sez. V, 19-09-2002, n. C-101/00-[Importazione di autovetture]
233. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 19-09-2002, n. 117-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
234. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XI, 29-08-2002, n. 90-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
235. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 19-08-2002, n. 144-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
236. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-08-2002, n. 12073-[Motivazione della sentenza]
237. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-08-2002, n. 12071-[Motivazione della sentenza]

238. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-08-2002, n. 12053-[Rettifica induttiva del reddito d'impresa]
239. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 06-08-2002, n. 11813-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
240. Sent. Cass. civile, sez. I, 02-08-2002, n. 11591-Valori mobiliari - Informativa al pubblico - Obbligo - A carico di fondazione bancaria «controllante» società bancaria emittente valori mobiliari - Sussistenza Valori mobiliari - Informativa al pubblico - Violazione – Sanzioni amministrative - A carico di fondazione bancaria «controllante» società bancaria emittente valori mobiliari
241. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-07-2002, n. 10595-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
242. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-07-2002, n. 10592-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
243. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-07-2002, n. 10586-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
244. Sent. Corte di Giustizia C.E. 11-07-2002, n. C-224/98-Cittadinanza dell'Unione - Divieto di discriminazione - Disciplina nazionale che conferisce il diritto all'indennità di disoccupazione giovanile ai cittadini del relativo Stato membro solo se hanno terminato gli studi secondari presso un istituto scolastico dello stesso - Cittadino di uno Stato membro in cerca di prima occupazione che ha terminato gli studi secondari presso un istituto scolastico [...]
245. Sent. C. t. prov. Bari, sez. IX, 01-07-2002, n. 146-[Percentuali di ricarico]
246. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XXIX, 08-06-2002, n. 42-[Nullità della notifica]
247. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 28-05-2002, n. 98-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
248. Sent. C. t. prov. Macerata, sez. III, 23-05-2002, n. 39-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
249. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 20-05-2002, n. 89-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
250. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 17-05-2002, n. 7288-[Rapporto tra accertamento tributario e processo penale]
251. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 16-05-2002, n. 7145-[Poteri delle commissioni]
252. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 26-04-2002, n. 82-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
253. Sent. C. t. I grado Trento, sez. I, 26-04-2002, n. 24-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
254. Sent. C. t. prov. Bari, sez. II, 22-04-2002, n. 157-[Nullità dell'accertamento]
255. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XV, 19-04-2002, n. 45-[Rettifica delle dichiarazioni]
256. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XIII, 11-04-2002, n. 15-[Notificazione a mezzo servizio postale]
257. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 04-04-2002, n. 4821-[Tardiva esibizione dei libri contabili]
258. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 02-04-2002, n. 4700-[Rettifica delle dichiarazioni]
259. Sent. C. t. prov. Torino, sez. XIV, 02-04-2002, n. 10-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
260. Sent. T.A.R. LOMBARDIA 18-03-2002, n. 497-Pubblica amministrazione - Contratti della p.a. - Forniture pubbliche - Raggruppamenti di impresa - Modalità di presentazione delle offerte - Dichiarazione ex art. 10 comma 2, d. lg. n. 358 del 1992.
261. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 27-02-2002, n. 2891-[Rettifica analitica del reddito d'impresa]
262. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 25-02-2002, n. 2702-[Valore venale]
263. Sent. C. t. prov. Torino, sez. X, 25-02-2002, n. 98-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
264. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 22-02-2002, n. 2525-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]

265. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 21-02-2002, n. 337-[Coefficients presuntivi di compensi e di ricavi]
266. Sent. C. t. reg. Puglia, sez. XXIV, 19-02-2002, n. 109-[Coefficients di redditività]
267. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 15-02-2002, n. 2240-[Avviso di accertamento notificato in presenza di dichiarazione integrativa]
268. Sent. Trib. Monza 14-02-2002-Contratti bancari - Apertura di credito bancario - In genere (nozione, caratteri, distinzioni) - Abusiva erogazione del credito da parte della banca – Danno subito dal socio della società beneficiaria del credito - Risarcimento - Presupposti - Prova - Contenuto - Limiti.
269. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 02-02-2002, n. 1380-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
270. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 02-02-2002, n. 1374-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
271. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 18-01-2002, n. 504-[Avviso di accertamento notificato in presenza di dichiarazione integrativa]
272. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. IV, 20-11-2001, n. 216-[Determinazione dei parametri]
273. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. III, 19-11-2001, n. 120-[Coefficients presuntivi di compensi e di ricavi]
274. Sent. C. t. prov. Rovigo, sez. I, 16-11-2001, n. 219-[Determinazione dei parametri]
275. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. V, 25-10-2001, n. 205-[Contenuto dell'avviso. Motivazione per relationem]
276. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-10-2001, n. 12778-[Comunicazioni e notificazioni]
277. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 20-09-2001, n. 125-[Rettifica delle dichiarazioni]
278. Sent. C. t. prov. Avellino 20-09-2001, n. 26-[Rettifica parziale]
279. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 12-09-2001, n. 78-[Nullità dell'accertamento]
280. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 20-08-2001, n. 181-[Nullità dell'accertamento]
281. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 03-08-2001, n. 10656-[Presunzioni di maggiori utili]
282. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. I, 02-08-2001, n. 74-[Contenuto dell'avviso. Motivazione per relationem]
283. Sent. C. t. prov. Avellino, sez. VII, 09-07-2001, n. 158-[Coefficients presuntivi di compensi e di ricavi]
284. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 05-07-2001, n. 9115-[Rettifica delle dichiarazioni]
285. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 05-07-2001, n. 9109-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
286. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 12-06-2001, n. 7923-[Rettifica delle dichiarazioni]
287. Sent. C. t. prov. Siracusa, sez. V, 17-05-2001, n. 28-[Motivazione degli accertamenti]
288. Sent. Cass. civile, sez. 3, 10-05-2001, n. 6502-[Errori in procedendo]
289. Sent. C. t. prov. Ragusa 30-04-2001-[Determinazione sintetica del reddito]
290. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. XIII, 06-04-2001, n. 46-[Coefficients di redditività]
291. Sent. C. t. prov. Verbania, sez. I, 07-03-2001, n. 10-[Coefficients presuntivi di compensi e di ricavi]
292. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 05-03-2001, n. 3166-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
293. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 05-03-2001, n. 3165-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
294. Sent. Cass. civile, sez. 1, 27-02-2001, n. 2822-[Ricorso incidentale condizionato]
295. Sent. C. t. reg. Basilicata, sez. I, 22-02-2001, n. 15-[Motivi dell'impugnazione]
296. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 09-02-2001, n. 1822-[Rettifica sulla base di percentuali di ricarico]
297. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 10-01-2001, n. 266-[Coefficients di redditività.]
298. Sent. C. t. prov. Verona, sez. VI, 30-12-2000, n. 309-[Fallimento della società]
299. Sent. C. t. prov. Salerno, sez. VIII, 15-11-2000, n. 192-[Valutazione dell'avviamento]
300. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 17-10-2000, n. 13802-[Determinazione induttiva del reddito d'impresa]
301. Sent. Cass. civile, sez. L, 20-09-2000, n. 12460-[Inammissibilità del ricorso]
302. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 29-08-2000, n. 11320-[Rettifica delle dichiarazioni]

303. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 11-08-2000, n. 10616-[Rettifica delle dichiarazioni]
304. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-05-2000, n. 6499-[Rettifica analitica del reddito d'impresa]
305. Sent. Cass. civile, sez. U, 18-05-2000, n. 366-[La competenza si determina dalla domanda]
306. Sent. C. t. reg. Piemonte, sez. V, 18-05-2000, n. 35-[Appalti per la realizzazione di impianto sperimentale]
307. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 19-04-2000, n. 5193-[Rettifica analitica del reddito d'impresa]
308. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 12-04-2000, n. 4738-[Rettifica delle dichiarazioni]
309. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-03-2000, n. 2867-Accertamento induttivo
310. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-03-2000, n. 2866-[Accertamento IVA con il metodo induttivo]
311. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-03-2000, n. 2865-Accertamento induttivo
312. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-03-2000, n. 2864-Accertamento induttivo
313. Sent. Cass. civile, sez. Tributaria, 13-03-2000, n. 2863-Accertamento induttivo
314. Sent. Cass. civile, sez. I, 08-03-2000, n. 2613-Rettifica analitica del reddito d'impresa
315. Sent. C. t. prov. Pisa, sez. VI, 16-02-2000, n. 12-Cessione di azienda Cessione di ramo di azienda. Merci cedute separatamente. Valutazione dell'avviamento. Criteri di determinazione. Metodo della capitalizzazione del soprareddito. Inammissibilità
316. Sent. Cass. civile, sez. I, 11-02-2000, n. 1511-Determinazione induttiva del reddito d'impresa
317. Sent. Cass. civile, sez. I, 15-01-2000, n. 418-[Ricorso per cassazione]
318. Sent. C. t. reg. Basilicata, sez. I, 02-12-1999, n. 300-Determinazione induttiva del reddito d'impresa
319. Sent. C. t. reg. Toscana, sez. I, 29-11-1999, n. 229-Fondazioni Casse di risparmio
320. Sent. Cass. civile, sez. I, 06-11-1999, n. 12363-[Sottoscrizione delle decisioni]
321. Sent. Cass. civile, sez. I, 05-10-1999, n. 11051-[Sottoscrizione delle decisioni]
322. Sent. Cass. civile, sez. L, 10-08-1999, n. 8572 (massima 4)-LAVORO – LAVORO SUBORDINATO - CATEGORIE E QUALIFICHE DEI PRESTATORI DI LAVORO - QUALIFICHE - DIRITTO ALLA QUALIFICA - Accertamento - Criteri - Comparazione con le mansioni svolte da altri lavoratori e con le qualifiche a questi attribuiti - Esclusione.
323. Sent. Cass. civile, sez. L, 10-08-1999, n. 8572-[Procedimento civile]
324. Sent. C. t. prov. Bari, sez. IX, 07-07-1999, n. 41-[Rettifica delle dichiarazioni]
325. Sent. Cass. civile, sez. I, 21-05-1999, n. 4950-Determinazione induttiva del reddito d'impresa.
326. Sent. Cass. civile, sez. 3, 19-05-1999, n. 4852-[Decadenza dalle domande e dalle eccezioni non riproposte]
327. Sent. C. t. reg. Toscana, sez. XIV, 08-10-1998, n. 174-Rettifica analitica del reddito d'impresa
328. Sent. C. t. reg. Basilicata, sez. I, 06-10-1998, n. 153-Determinazione induttiva del reddito d'impresa
329. Sent. C. t. prov. Reggio Emilia, sez. I, 24-09-1998, n. 101-Fondazioni Casse di risparmio
330. Sent. Trib. Milano 16-07-1998-Fallimento - Dichiarazione - Soggetti - Fondazione - Assoggettabilità
331. Sent. C. t. prov. Cuneo, sez. VII, 14-05-1998, n. 43-Intermediazione commerciale. Attività di rappresentante di commercio. Settore di attività. Collocazione. Settore "V". Sussiste.
332. Sent. C. t. prov. Roma, sez. I, 21-04-1998, n. 204-[Coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi]
333. Sent. Cass. civile, sez. I, 18-04-1998, n. 3953-Rettifica delle dichiarazioni. Cessioni gratuite.
334. Sent. C. t. centr., sez. VIII, 04-02-1998, n. 423-Attività svolte nei territori del mezzogiorno.
335. Sent. C. t. centr., sez. X, 28-01-1998, n. 302-Rettifica delle dichiarazioni
336. Sent. C. t. centr., sez. XXI, 16-01-1998, n. 112-Contenuto dell'avviso. Motivazione degli avvisi di accertamento induttivi e sintetici.
337. Sent. Cass. civile, sez. I, 19-11-1997, n. 11515-Annotazione del valore delle rimanenze.

338. Sent. C. t. reg. Basilicata, sez. I, 13-11-1997, n. 228-Imposte sui redditi - Attività di accertamento - Accertamento induttivo - Art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 - Redditi d'impresa - Assenza di elementi atti a dimostrare l'infedeltà della contabilità – Utilizzo di una percentuale di ricarico desunta da un periodo diverso da quello in contestazione - Illegittimità - Rettifica analitica del reddito d'impresa
339. Sent. C. t. reg. Lombardia, sez. XXIII, 28-07-1997, n. 107-Determinazione induttiva del reddito per violazioni agli obblighi contabili.
340. Sent. C. t. prov. Firenze, sez. XI, 10-07-1997, n. 216-Fondazioni Casse di risparmio.
341. Sent. Cass. civile, sez. I, 23-01-1997, n. 694-Determinazione induttiva del reddito per violazioni agli obblighi contabili
342. Sent. Trib. Catanzaro 18-04-1996, n. 155-Corrispettivi determinati induttivamente
343. Sent. Cass. civile, sez. II, 29-11-1995, n. 12351-Società di capitali - Società a responsabilità limitata - Atto costitutivo - Oggetto sociale - Esercizio di attività professionale - Divieto
344. Sent. Cass. civile, sez. L, 14-09-1995, n. 9715-[Presupposti dell'ordine Sentenze impugnabili e motivi di ricorso]
345. Sent. Trib. Milano 06-02-1995-Condizioni per il recesso del socio di cooperativa
346. Sent. Cass. civile, sez. I, 09-07-1993, n. 7567-Consorzi - Industriali (per il coordinamento della produzione e degli scambi) - In genere - Contratto di consorzio - Causa - Ambito - Acquisizione di aree e costruzioni di capannoni da conferire in proprietà singola ai soci - Finalità - Ammissibilità Consorzi - Industriali (per il coordinamento della produzione e degli scambi) - Scioglimento - Del vincolo del consorziato - In genere - Contratto di [...]
347. Sent. App. Parigi 08-04-1992-Gruppo di interesse economico - Esclusione di un membro - Attività di ostacolo al perseguimento degli obbiettivi del GIE - Legittimità
348. Sent. Trib. Torino 16-12-1991-Fallimento - Dichiarazione - Procedimento – Regolamento di giurisdizione - Sospensione del giudizio
349. Sent. Cass. penale, sez. III, 25-07-1991, n. 8036-Corrispettivi determinati induttivamente
350. Sent. T.A.R. Lazio, sez. I bis, 18-05-1991, n. 673-Spese di pubblicità. Concetto dipubblicità. Distinzione tra forma diretta e indiretta. Deducibilità dal reddito. Principio dell'«inerenza» alla produzione del reddito. Massima deducibilità per pubblicità diretta. Indeducibilità per indiretta.
351. Sent. Trib. Modena 04-04-1991 (massima 3)-Libere professioni - Società tra professionisti
352. Sent. Cass. penale, sez. Unite, 04-06-1990, n. 2-Società in genere - Oggetto sociale – Attività professionale - Esercizio di attività sanitaria - Divieto di organizzazione in forma societaria - Inapplicabilità
353. Sent. Trib. Milano 27-07-1987-Società di capitali - Bilancio- Chiarezza - Autonomia della chiarezza - Funzione
354. Sent. Trib. Torino 12-05-1987-Conversione di fallimento in amministrazione
355. straordinaria
356. Sent. Trib. Milano 12-06-1986-Società - Bilancio di esercizio - Redazione
357. Sent. Cass. civile 27-02-1985, n. 1699-Diritti di know-how
358. Sent. Cass. –sez. tributaria 30.10.2007, n. 22938 – l'indice è solo una media di settore da motivare

Modulistica

Memorie contraddittorio

Si riporta, di seguito, una bozza, che si riferisce ad un caso reale, di memorie prodotte in sede di contraddittorio. Esse sono da riportare o su carta intestata del contribuente o su carta intestata del professionista delegato (nel qual caso dovrà essere prodotta anche la delega e copia del documento di identità valido del contribuente)

Spett.le
Agenzia delle Entrate
Ufficio di
Via
.....

Oggetto: Invito al contraddittorio n. – periodo d'imposta – contribuente
.....

Intervengo nel presente procedimento a seguito di procura speciale rilasciatami dal contribuente – codice fiscale:

A seguito di controllo dei dati inseriti nella dichiarazione dei redditi ho potuto verificare che è stato indicato il codice di attività errato. Infatti il contribuente è agente di commercio del settore alimentare, codice Atecofin 51170 cui corrisponde lo studio di settore SG61A. Inoltre nel quadro dei dati contabili sono state inserite voci di costo non contemplate nelle istruzioni.

A seguito delle modifiche apportate il risultato dei conteggi di Gerico risultano essere completamente diversi.

Ciò nonostante si contestano le risultanze in quanto non differenziano i soggetti che esercitano la loro attività con pochi chilometri percorsi rispetto a coloro che, come il sig., sono costretti a continui spostamenti con relativi costi.

Inoltre si ricorda che il Sig. fattura ad aziende e non a privati, come risulta dal registro IVA delle fatture emesse. Richiedendo maggiori ricavi al contribuente vorrebbe dire che risulta necessario verificare anche le controparti. Infatti richiedere maggiori ricavi

significa sostenere che ve ne sono stati alcuni non contabilizzati. Ciò significa dichiarare “false” le contabilità del mandante e dell’agente.

Si manifesta che il contribuente ha comunque dichiarato un reddito di L. 58.809.000, pari al 40% circa dei ricavi dichiarati.

I maggiori ricavi richiesti da Gerico, ricalcolati con lo studio di settore corretto, sono pari ad L. 11.710.000 corrispondente al 7,78% dei ricavi dichiarati: ciò non rappresenta una “grave” differenza fra i ricavi dichiarati e quelli accertati richiesta dall’art. 62-sexies della L. 331/1993, la quale richiede “gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell’articolo 62-bis del presente decreto.”

Si chiede, pertanto, l’archiviazione.

Rimanendo a disposizione per ogni chiarimento, con l’occasione porgo distinti saluti.

....., lì

f.to rag./dott

Allegati:

- Procura speciale;
- Copia documento di riconoscimento;
- Bilancio del periodo d’imposta
- Studio di settore rielaborato.

Delega

Si riporta di seguito uno stampato utilizzabile per rappresentare il contribuente:

DELEGA

Il sottoscritto nato a (....), il e residente a (...), Via, n., codice fiscale

DELEGA

il rag./dott nato a il con studio in (....) in Via, n., codice fiscale, in qualità di consulente tributario a rappresentarlo presso l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di per la trattazione del contraddittorio n. Conferisce mandato alla sottoscrizione dei verbali di contraddittorio ed all'eventuale adesione.

In fede.

....., lì

Allegato:

- copia documento di identità valido

.....

Bozza di ricorso

(In azzurro sono riportate delle motivazioni che devono essere rapportate alla situazione di ogni contribuente. Ovviamente dove non rappresentano il caso concreto non vanno riportate. Si suggerisce inoltre di valutare il contenuto delle sentenze riportate in estratto nelle pagine precedenti al fine di valutare se inerenti alla situazione del contribuente)

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

Oggetto: Ricorso contro l'avviso di accertamento n. emesso in data dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio di, in materia di accertamento del e relative sanzioni ed interessi, relativo all'anno

Convenuto: Agenzia delle Entrate – Ufficio di

Il sottoscritto difensore rag. nella sua qualità di rappresentante speciale giusta procura alle liti rilasciata a margine del presente ricorso dal contribuente Sig. nato a (...) il e residente a (...) in Via, n. ..., ncf. n. e partita IVA n., elettivamente domiciliato nello studio del sottoscritto in (.....) Via, n.,

PREMESSO

- che in data il contribuente ha ricevuto notifica dell'avviso di accertamento n. emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di

ciò premesso

RICORRE

avverso l'avviso di accertamento in oggetto ai sensi dell'art. 18 e seguenti del D.LGS. 31.12.1992, n. 546 e successive modificazioni, per i motivi che seguono.

I fatti

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di ha emesso, in relazione al periodo d'imposta, l'avviso di accertamento in oggetto con il quale vengono recuperati a tassazione maggiori ricavi/compensi/corrispettivi, rispetto a quelli dichiarati pari a €, derivanti dall'applicazione dello studio di settore

I ricavi da scritture contabili ammontano a € , i ricavi puntuali richiesti dallo studio di settore risultano essere €, mentre i ricavi minimi previsti dal software Gerico sono pari ad €

l) In via pregiudiziale

Si eccepisce – ex art. 134 della Costituzione e art. 23 della L. 11 marzo 1953 – l'illegittimità costituzionale degli artt. 62-bis e 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993 n. 321, convertito in L. 29 ottobre 2003, n. 427 (in riferimento all'art. 23 della Costituzione), nella parte in cui non prevedono un limite al potere regolamentare della Amministrazione Finanziaria.

Infatti all'Amministrazione Finanziaria è stata delegata l'elaborazione degli studi e, in definitiva, la determinazione di un valore "teorico" di riferimento, che non può essere quello l'unico presupposto per procedere alla rettifica in aumento dei ricavi/compensi/corrispettivi dichiarati, trattandosi in realtà di una presunzione semplice che non ha valore giuridico di norma primaria. Infatti l'art. 23 della Costituzione stabilisce che solo una legge può prevedere una prestazione professionale; il vincolo è stato così imposto affinché sia l'organo, per l'appunto il Parlamento, preposto a quantificare la quantità delle imposte da richiedere al cittadino.

Se davvero le norme citate legittimassero l'Amministrazione Finanziaria ad utilizzare gli studi di settore da essa stessa elaborati alla stregua di un "nuovo sistema di determinazione della base imponibile", allora si porrebbe, ed evidentemente nel caso di specie si pone, il problema della compatibilità con riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione, la quale sarebbe violata dall'attribuzione di poteri normativi – idonei ad incidere sulla base imponibile – alla stessa Amministrazione Finanziaria.

Se, al contrario, come ritiene il ricorrente, in base al fondamentale e sovraordinato canone ermeneutico per cui, nel concorso tra più possibili interpretazioni di una norma, deve essere preferita quella che sia più conforme alla Costituzione: (cfr. Cass., SS.UU., 30 marzo 2000, n. 72; nonché Corte Cost., 21 gennaio 2000, n. 17), le norme in questione si limitano a fornire alla predetta Amministrazione un ulteriore, ancorché non incontrovertibile, strumento per la verifica dell'attendibilità degli accertamenti, allora sono costituzionalmente legittime, ma insufficienti, da sole, a sostenere un accertamento.

II) In via principale ed in diritto

Al di là dell'eventuale accezione pregiudiziale, l'atto deve considerarsi nullo per i seguenti motivi.

A. Illegittimità del metodo accertativo per carenza dei presupposti

L'art. 62-sexies del D.L. 331/1993 richiede – per l'accertamento da studi di settore – l'esistenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e desumibili dagli studi di settore. La ragione di tale richiesta sta nella natura matematico-statistica di tale strumento, che si fonda su una serie di elementi, ai quali viene attribuita una valenza che dovrebbe indurre a risultati "ragionevoli", forse anche "probabili", ma sempre "approssimati"; come tali non conformi con il principio di "effettiva" capacità contributiva.

Non è, quindi, sufficiente un mero scostamento tra il dichiarato e il presunto, ma è necessaria una rilevante differenza (cfr. CTP di Milano, 18.04.2005, n. 60; CTP di Vicenza – sez. 4 – sentenza 27.07.2006, n. 282).

Non può certo dirsi "grave" uno scostamento come quello rilevato, che

- a) In termini assoluti, è pari a*;
- b) In termini percentuali, è pari a*

Oltre alla gravità, la norma richiede che sussista la precisione e la concordanza. Ora ritenere che dati statistici possano rispondere alla prescrizione della precisione è tutto da dimostrare. Trattasi

esclusivamente di medie di settore che rispondono a pure esigenze di cassa, allontanandosi, invece dai fondamenti richiesti dalle norme e dalla giurisprudenza per fondare l'accertamento di maggiori redditi e di ricavi in capo al contribuente.

Allo stesso modo lo studio di settore è carente sotto il profilo della "concordanza". Infatti nessun collegamento è stato posto nell'accertamento notificato ad altri elementi che, assieme alle risultanze statistiche potessero fondare la pretesa tributaria.

L'accertamento non rispettando i presupposti previsti dalla legge è da ritenersi "nullo".

B. Difetto di ricorso probatorio

L'Ufficio ha fondato la ripresa a tassazione unicamente sulla base del risultato degli studi di settore, ritenendo che essi integrino delle presunzioni legali gravi, precise e concordanti. Non è così, perchè si tratta di presunzioni semplici, che, da sole, non sono sufficienti per contestare la dichiarazione prodotta dal contribuente su basi contabili e documentali. A supporto della pretesa erariale, era necessario che l'Ufficio recasse ulteriori elementi, così come ha rilevato la stessa Corte Costituzionale, Sentenza 1° aprile 2003, n. 105, che, seppure in relazione ai parametri, ha precisato che si tratta di "una presunzione semplice, la cui idoneità è rimessa alla valutazione del giudice di merito". Anche la Suprema Corte, con la sentenza 27 febbraio 2002, n. 2891, aveva, ancor prima, richiamato l'attenzione sulla necessità che le percentuali di ricarico risultanti dagli studi di settore fossero "confortate da altri indizi", in quanto i "meri supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice, sono paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato, ai notiziari Istat, in cui è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti" (vedasi anche la sentenza 3.5.2005, n. 9135). Una recentissima sentenza ha aggiunto che, "data la natura di atti amministrativi generali di organizzazione, [gli studi di settore] non possono essere considerati sufficienti affinché l'Ufficio operi l'accertamento senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completa" (Sent. 28 luglio 2006, n. 17229). In altre parole, data la loro "struttura oggettiva e soggettiva categoriale", essi costituiscono un "criterio guida" per gli Uffici finanziari, ma non consentono una applicazione "automatica" che prescindendo dalla situazione specifica del contribuente accertato, nei cui confronti devono essere reperiti altri indizi o d'ufficio o attraverso il contraddittorio o attraverso altre fonti.

Ancor più esplicita la giurisprudenza di merito: "non è affatto sufficiente, al fine di ritenere sussistenti presunzioni gravi, precise e concordanti, il mero riferimento ai dati che risultano dallo studio di settore" (CTP di Macerata, 17 maggio 2005, n.36); essi devono essere supportati da "altri elementi, sia pure indiziari, che attestino la normalità dell'attività della ditta, in ordinarie condizioni, nella realtà economica del proprio settore stante il fatto che la capacità contributiva del contribuente non può essere presunta sulla base di dati generici e validi per tutti" (CTP di Macerata, 22 marzo 2005, n. 90; nello stesso senso, CTP di Milano, n. 60/2005).

Sulla stessa linea la Commissione tributaria provinciale di Vicenza che con la sentenza 27.7.2006, n. 282/4/06, ha ribadito quanto sopra esposto circa la gravità ed è andata oltre precisando che lo

studio di settore determina maggiori ricavi e non maggiori redditi. Per addivenire al reddito è necessario un ragionamento logico da parte dell'Ufficio in quanto "l'accertamento del reddito imponibile del contribuente attraverso gli studi di settore non esime l'Amministrazione Finanziaria dalla scrupolosa osservanza dell'implicito divieto sanzionato dall'art. 53 della Costituzione di determinare il reddito imponibile prescindendo dall'effettiva capacità contributiva del soggetto verificato. Ne consegue che l'utilizzo di presunzioni, ammissibile se sussistono la gravità, la precisione e la concordanza, non è sufficiente allorché l'Amministrazione Finanziaria non abbia fornito e documentato ulteriori elementi presuntivi o probatori necessari per appurare le condizioni di reale esercizio dell'attività aziendale e di quantificare che i maggiori ricavi stimati e determinati presuntivamente, corrispondono incontrovertibilmente a quelli effettivi (Corte Costituzionale: ordinanza n. 7/2001)"

In conclusione: il risultato dello studio non ha rilievo di "presunzione legale", ma quello di "indizio rafforzato", che va implementato con altri fattori e verificato, caso per caso, in sede di contraddittorio con il contribuente.

Dato che l'accertamento in esame è basato solo sui risultati degli studi di settore, l'atto va dichiarato nullo.

C. Difetto di motivazione

In base all'art. 7 della L. 212/2000, "gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto precisato dall'articolo 3 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione".

L'atto in esame è nullo perchè l'Ufficio si è limitato a richiamare lo scostamento tra i ricavi presunti e ricavi dichiarati, senza alcuna motivazione ulteriore e senza nemmeno specificare:

- *gli elementi specifici utilizzati dall'Ufficio che gli hanno permesso di giungere alla determinazione dei "maggiori ricavi" attribuiti al contribuente;*
- *quali sono le ragioni per cui lo scostamento tra i ricavi dichiaranti e quelli presunti è da ritenersi "grave".*

È vero che, secondo l'Agenzia delle Entrate (C.M. 58/2002), "la motivazione va ricercata nell'intero procedimento di approvazione dei singoli studi" e, in particolare, nelle "Note tecniche e metodologiche" pubblicate in sede di approvazione dei singoli studi di settore ma, a ben vedere, sia il "procedimento" adottato per giungere al "ricavo presunto" che "le note tecniche" non consentono all'interessato di individuare quale/quali "fattore/i specifico/i" costituiscono la "fonte" del "maggior ricavo". Al contrario, per poter predisporre una adeguata difesa, il contribuente dovrebbe conoscere nel dettaglio il procedimento analitico utilizzato dagli studi di settore per giungere, partendo dagli elementi contabili ed extracontabili indicati, al ricavo presunto. La Cassazione stessa ha rilevato che il compito di spiegare i calcoli ed i ragionamenti non spetta al contribuente (Sent. 16 settembre 2005, n. 18415), che, comunque, non sarebbe in grado di svolgerlo.

La mancata conoscenza di quali, fra i vari possibili, elementi sono stati assunti dall'Ufficio per fondare la sua pretesa determina l'impossibilità, per il contribuente, di esercitare il suo "diritto di difesa" (CTP di Macerata, 30 dicembre 2003, n. 63; cass. 12 agosto 2004, n. 15638), cardine fondamentale previsto anche dall'art. 111 della Carta costituzionale, il quale formula il principio del "giusto processo" e delle "condizioni di parità" tra le parti. Si citano inoltre le seguenti sentenze delle commissioni di merito: CTP di Macerata n. 36 del 17.5.2005; CTP di Brescia n. 95 del 16.12.2005; CTP di Vercelli n. 44 del 20.4.2006; CTP di Lucca n. 43 del 17.5.2006; CTP di Bari n. 44 del 25.5.2006; CTP di Vicenza n. 282/4/06 del 27.7.2006; CTP di Vicenza n. 70/7/07, n. 71/7/07 e n. 72/7/07 tutte del 19.3.2007; CTR Puglia n. 42 del 19.5.2006.

Quanto alla necessità, per sostenere l'accertamento, che sussistano "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli presunti, basta rifarsi all'art. 62-sexies del D.L. 331/1993.

La mancata definizione, da parte del Legislatore, del concetto di "gravità", conferma l'esigenza di valutarla in relazione al "caso specifico", con conseguente obbligo per l'Amministrazione di motivare adeguatamente le ragioni a supporto della "gravità" della differenza. Come si può notare nell'atto di accertamento, tale obbligo non è stato rispettato.

Per tali ragioni l'atto in esame deve essere dichiarato nullo.

III) In via del tutto subordinata rispetto alle obiezioni dinanzi formulate in termini pregiudiziali ed in termini principali, si contestano i criteri utilizzati dall'Ufficio della determinazione del maggior imponibile accertato.

A. Determinazione del maggior ricavo in base al "ricavo puntuale"

Dall'applicazione degli studi di settore emergono due risultati: il ricavo minimo e il ricavo puntuale. Tali valori appartengono al così detto "intervallo di confidenza", determinato statisticamente in base ad una "funzione di regressione", il quale delimita un'area che raccoglie tutte le possibili combinazioni di ricavo potenzialmente congruo accertabili al contribuente, in quanto (tutte) dotate di "credibilità statistica".

L'Ufficio ha scelto, senza motivarne le ragioni, di assestarsi sul "valore puntuale", anziché sul "valore minimo" o su qualsiasi altro punto dell'intervallo: la pretesa si manifesta, pertanto, inidonea anche nel quantum.

Ancor di più si evidenzia che il contribuente si posiziona "naturalmente" all'interno dell'intervallo di confidenza. Quando una metodologia di calcolo fornisce un "intervallo" viene logico pensare che trovarsi naturalmente all'interno dell'intervallo voglia significare il rispetto delle naturali aspettative dello strumento. Ciò nonostante il software dichiara non congruo quei ricavi che non sono almeno pari al ricavo puntuale.

Anche ai fini della coerenza esiste un valore minimo ed uno massimo: il contribuente che si trova nell'intervallo viene considerato coerente! Viene spontanea una domanda: perché allora dichiara coerenti i contribuenti i cui indici si posizionano all'interno della rispettiva forbice? Dovrebbero a questo punto risultare incoerenti anche tutti i contribuenti che sono troppo lontani dai due estremi o

che non li centrano nei valori minimi. Invece giustamente e correttamente si comporta il software dichiarando la coerenza di chi ha gli indici posizionati fra il minimo ed il massimo.

Al riguardo si nota che le due circolari, la 148/E/1999 e la 110/E/1999, contengono un'affermazione molto importante. Infatti sostengono che il contribuente che si adegua all'interno dell'intervallo di confidenza deve giustificare il motivo per cui non ha effettuato l'adeguamento al ricavo puntuale. Anche le istruzioni degli studi di settore presenti sul sito internet dell'Agenzia delle entrate sostengono che qualora il contribuente si collochi nell'intervallo, questa è una situazione "possibile".

Se esiste il principio del "giusto processo" così come è richiesto al contribuente di giustificare il motivo per cui non si adegua al puntuale, allo stesso modo l'Amministrazione finanziaria dovrebbe giustificare perché pretende il ricavo puntuale e non si accontenta del minimo.

Si ritiene pertanto che la giusta regola sia quella di affermare e stabilire che l'intervallo di confidenza debba essere considerato una "zona franca" per quei contribuenti che vi ricadono naturalmente e che, pertanto, si manifesti la congruità del contribuente per il fatto che egli rispetta i parametri stabiliti dall'Amministrazione finanziaria.

L'affermazione appena esposta è ancor più valida se si pensa che, a seguito delle evoluzioni apportate ai calcoli degli studi di settore, l'importo dell'intervallo di confidenza è molto esiguo e non rappresenta mai quella importante differenza fra i ricavi che manifesti la gravità di cui si è parlato più sopra.

Diversa è la situazione del soggetto che, avendo ricavi inferiori al minimo, fanno un adeguamento tale che li fa posizionare all'interno dell'intervallo di confidenza. Per questi soggetti pare più ovvio l'Amministrazione possa richiedere delle motivazioni volte a chiarire la scelta operata.

Anche superando le precedenti eccezioni, la ripresa dell'Ufficio va quindi rideterminata in base al "ricavo minimo".

B. Rideterminazione del maggior imponibile, tenendo conto anche dei costi

L'Ufficio, nella determinazione del maggior imponibile derivante dall'applicazione degli studi di settore, ha tenuto conto esclusivamente dei maggiori ricavi/compensi/corrispettivi.

Ma siccome, ai fini delle imposte sui redditi, l'imponibile è dato dalla differenza fra ricavi e correlati costi, l'Ufficio avrebbe dovuto ridurre i maggiori ricavi presunti dei relativi costi, determinati in base alla situazione specifica dell'impresa o, quantomeno, ai parametri settoriali ricavabili dai criteri utilizzati per la costruzione degli studi di settore.

A riconoscere questo come il corretto metodo è sia la Corte Costituzionale (Sent. 8 giugno 2005, n. 225) che la Corte di Cassazione (Sent. 14 ottobre 2005, n. 19955; 12 dicembre 2003, n. 19062; 10 aprile 1996, n. 3317): "Il principio sancito dall'art. 75 [ora art. 109] del D.P.R. n. 917/1986, secondo cui le spese sono deducibili se e nella misura in cui siano annoverate nelle scritture contabili e abbiano concorso alla determinazione risultato del conto profitti e perdite, non è applicabile in caso di rettifica induttiva, in cui la ricostruzione dei ricavi deve corrispondere un'incidenza

percentualizzata dei costi” (Cass. 17 gennaio 2001, n. 640).

IV) In via principale e nel merito l’atto impugnato è illegittimo per inammissibilità e infondatezza delle riprese a tassazione operate, delle pretese impositive e sanzionatorie vantate.

Come più volte chiarito dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 15.12.2003, n. 19163, 19.06.2007, n. 14.252; 30.10.2007, n. 22938) e di merito (CTP Vercelli, 25.5.2006, n. 44; CTP di Bolzano, 23.11.2005, n. 44), il risultato dello studio di settore non può essere applicato “in via automatica”, ma deve essere adeguato al caso concreto, in ossequio al principio di capacità contributiva.

Nell’avviso di accertamento in esame, invece, l’Agenzia delle Entrate si è limitata a recepire il risultato dello studio, senza tener conto delle peculiarità che presenta, nel periodo accertato, l’azienda/lo studio che faceva capo allo scrivente. In particolare,

...[partendo dalle Note tecniche e metodologiche, esaminando le circolari e la giurisprudenza di riferimento, appare la compatibilità dello studio di settore esaminato con la situazione specifica dell’azienda, a partire dal “cluster di appartenenza” e dalla territorialità, per continuare con l’esame della “normalità” dell’esercizio accertato, etc.]

Indicare poi anche altre motivazioni di merito per cui si ricorre:

- verificare se versioni evolute dello studio di settore sono più favorevoli al contribuente. Quindi dopo aver dimostrato tale favor rei: Le circolari n. 25/E/2001, n. 48/E/2003, hanno affermato che il contribuente può giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli determinati sulla base dei parametri facendo ricorso allo studio di settore approvato successivamente al periodo d’imposta controverso.
- Per dimostrare che lo studio di settore non è il “vestito su misura del contribuente oggetto dell’accertamento, produrre una relazione tecnica di un altro professionista (possibilmente CTU) e richiedere la nomina del perito giudiziale precisando che: La stessa Corte costituzionale con la sentenza n. 18 del 21.1.2000 ha previsto che: “ il giudice tributario – ove non ritenga che l’accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell’art. 7 del d.lgs. 546/1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l’attività istruttoria svolta dall’ufficio. E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisprudenziali”.
- Verificare i “difetti” dello studio di settore: le stesse circolari ministeriali hanno avuto modo di precisare alcune carenze degli studi di settore ma è possibile reperire dal sito della SOSE i verbali della COMMISSIONE DEGLI ESPERTI dalle quali si possono trarre utili

suggerimenti per alcuni studi di settore da opporre all'agenzia

- accadimenti personali: è chiaro che malattie, infortuni o eventi particolari possono influire sulla redditività del contribuente.
- Beni strumentali: verificare se tutti i beni strumentali sono stati usati (controllare anche di non aver fatto ammortamenti nell'esercizio). Inoltre contestare, nel caso il contribuente posseda beni strumentali vetusti, che si devono indicare al costo storico e non al valore commerciale. Evidenziare se alcuni investimenti sono stati fatti solo per godere di agevolazioni (fiscali o finanziarie-contributive);
- Forza lavoro: Gli studi non tengono conto dell'età del contribuente. Per alcune lavorazioni i risultati economici non possono essere uguali fra un giovane o un anziano. Es: alla lavorazione del ferro battuto dove le forze fisiche sono diverse secondo l'età.
- Persona vicino all'età pensionabile: non esercita al 100% ma tende a ridurla anche per effetto di logorio e stanchezza.
- Personale amministrativo. Gerico non distingue fra i costi del personale di produzione e quello amministrativo, anzi, i dati vengono inseriti nello stesso ed unico rigo attinente le spese per prestazioni di lavoro.
- eventi congiunturali. Pensiamo ad esempio ad una agenzia di viaggi e l'effetto che ha subito a seguito di eventi catastrofici come lo Tsunami o quelli provocati dall'11 settembre. L'uno ha fatto crollare i viaggi in quelle zone, l'altro ha creato una sindrome da volo. Ovviamente c'è stata una contrazione dei ricavi della quale Gerico non tiene conto
- eventi atmosferici. Potranno essere portati a giustificazione di una riduzione dei ricavi gli eventi atmosferici che abbiano interrotto parzialmente o totalmente l'attività. È utile munirsi di dichiarazioni fatte da pubbliche amministrazioni che evidenzino lo stato degli impianti o delle vie di comunicazione al fine di dimostrare l'interruzione dell'attività.
- effetto moda. Nel settore dell'abbigliamento succede spesso che i cambiamenti della moda comportino, per evitare giacenze di magazzino che sarà invendibile in futuro, l'attivazione di procedura di vendite a stock o con ribassi tali da arrivare ad incassare poco più del costo.
- Posizione dominante. Quante situazioni abbiamo poi di contribuenti che lavorano quasi esclusivamente per un unico cliente, il quale è nelle condizioni di regolare i prezzi delle lavorazioni. In questi casi non è più il contribuente a dare il prezzo per il proprio lavoro, ma è il cliente dominante ad imporre il valore della prestazione.
- Diverso valore delle lavorazioni. A parità di valore della materia prima, alcune lavorazioni hanno prezzo diverso dalle altre. Settori: lavorazione del ferro, plastica, gomma, abbigliamento, ecc. Esempio: lavorazione della plastica con prezzi da 40 centesimi a 4 euro al chilogrammo. Lo studio di settore prevede un aumento del 17% del costo le materie prime (sole 24 ore – 28.9.05).
- Territorialità: vedere se l'attività risente della dislocazione geografica

- Territorialità: molti studi non consentono di dire in che % si svolge l'attività: nel comune, in provincia, in regione o più regioni, nella UE e fuori dalla UE. Se si fanno dei calcoli si può notare la differente incidenza.
- Soci e compensi: quando i soci percepiscono dei compensi di amministrazione: questi vanno indicati nel rigo F19 e nel quadro "A". Entrambi influiscono sul risultato finale del calcolo e quindi chiedere che venga considerata una sola volta nel quadro "A" in quanto i compensi sono erogazioni di dividendi fatte in altra forma (anche più onerosa visto che sono tassati al 100% rispetto al 40% - diversa a seconda della % di partecipazione)

Per questi motivi, il sottoscritto difensore, in nome e per conto del contribuente rappresentato,

CHIEDE

a codesta on.le Commissione che dichiari la nullità dell'avviso impugnato e/o provveda al suo annullamento

I) in via pregiudiziale, se ritiene non manifestamente infondata (e, peraltro, rilevante) la eccezione di costituzionalità sollevata con il presente ricorso, sospenda il giudizio e rimetta gli atti di causa alla Corte Costituzionale;

II) in via principale e in diritto, per difetto dei presupposti richiesti dall'art. 62-sexies del D.L. 331/1993 e/o per carenza di motivazione in violazione degli artt. 7 e 12 della L. 212/2000;

III) in via principale e nel merito, per infondatezza delle pretese a tassazione operante, nonché delle pretese impositive e sanzionatorie avanzate;

IV) in via subordinata, ridimensioni adeguatamente la ripresa a tassazione operata, nonché le pretese impositive e sanzionatorie avanzate, in quanto i criteri adottati dall'Ufficio non sono accertabili (alla luce di quanto sopra).

Con rifusione delle spese e onorari di causa.

Si allega:

- 1) *copia dell'avviso di accertamento impugnato;*
- 2) *copia dell'invito al contraddittorio e della memoria presentata;*
- 3) *copia della dichiarazione dei redditi presentata*
- 4) *copia del registro beni ammortizzabili.*

Con osservanza

.....,