

vi costi, una variazione in aumento dei relativi ricavi, entrambi imputati a conto economico; successivamente occorrerà effettuare una variazione in aumento del maggiore importo tra la rendita catasta-

le e il canone di locazione forfetariamente ridotto del 15% o del 25%, ex art. 34, co. 4-bis, del T.U.I.R. [CFF ● 5134], al fine di assoggettare a tassazione solamente il reddito fondiario.

Conseguentemente, non saranno deducibili ai fini fiscali i costi relativi agli immobili, comprese le quote di ammortamento operate in sede di redazione del bilancio.

no solare. Viceversa, per le imprese rientranti in uno degli studi di settore attualmente in corso di approvazione con decorrenza 1999, l'obbligo di annotazione separata dei ricavi decorre dal 1° maggio 2000.

Queste ultime hanno la facoltà di indicare a quale attività ovvero a quale punto di vendita o di produzione debbano essere imputati i ricavi conseguiti nel primo quadrimestre del 2000. Nel caso in cui tale facoltà non venga esercitata, i ricavi relativi all'intero periodo dovranno essere ripartiti in sede di dichiarazione dei redditi. Il meccanismo operativo prevede l'applicazione ai ricavi complessivamente conseguiti sino al 30 aprile 2000 delle percentuali di ripartizione determinate con riferimento ai ricavi rilevati a partire dal 1° maggio per ciascuna attività esercitata e/o per ogni punto di svolgimento della stessa.

Svolgimento di più attività

Con riguardo ai soggetti che esercitano più attività, il predetto obbligo sussiste anche se una o più attività risultano marginali, in termini di ricavi conseguiti, rispetto ai ricavi complessivamente realizzati con tutte le attività esercitate. L'obbligo di annotazione separata dei corrispettivi prescinde pertanto dalla verifica del limite del 20%, al quale si fa riferimento esclusivamente per determinare se esista o meno l'obbligo di annotazione separata per gli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

L'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi non sussiste nel caso in cui le diverse attività svolte siano contraddistinte da codici Istat compresi nello stesso studio di settore ovvero quando la presenza di più punti di produzione o di vendita costituisce una caratteristica dell'attività esercitata.

Per il primo caso la Circolare 31/E cita gli esempi del commer-

cio al dettaglio di confezioni per adulti (cod. 52.42.1) e di confezioni per bambini e neonati (cod. 52.42.2) mentre per il secondo si confrontino i codici degli studi precedentemente indicati.

Esonero concesso in presenza di obiettive difficoltà

La C.M. 31/E ha introdotto un'ulteriore fattispecie di esonero dall'obbligo di separata annotazione dei ricavi nei casi in cui sussistano **obiettive difficoltà** nel distinguere i ricavi derivanti dalle diverse attività esercitate o quelli realizzati nei diversi luoghi di esercizio dell'attività. È il caso delle cessioni di beni in parte acquistati per la rivendita ed in parte di propria produzione.

- Ad esempio:
- fabbricazioni di prodotti di panetteria e commercio al dettaglio di pane;
 - cessioni di prodotti di pasticceria in parte acquistati da terzi – cod. 52.24.2. – e in parte di propria produzione – cod. 15.81.1;
 - cessioni di prodotti di maglieria prodotti in proprio – cod. 17.60.0 – e acquistati per la rivendita – cod. 52.42.3;
 - corrispettivi ottenuti dall'esercente attività di riparazioni meccaniche di autoveicoli – cod. 50.20.1. – e attività di riparazioni impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli – cod. 50.20.3;
 - esercizio di una stessa attività in diverse unità di produzione presso le quali sono svolte fasi diverse e risulti complesso identificare l'ammontare dei ricavi relativi a ciascuna unità a causa dell'unicità del prodotto finale.

ALTRI COMPONENTI RILEVANTI ai FINI dell'APPLICAZIONE degli STUDI di SETTORE

Viceversa, in relazione agli al-

tri componenti direttamente «afferenti» ciascuna attività e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi, l'annotazione separata si rende dovuta, nel caso in cui i ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente relativi alle attività non prevalenti, siano stati superiori al 20% dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nello stesso periodo.

Decorrenza dell'obbligo

Al fine di agevolare i contribuenti che potrebbero incontrare difficoltà nell'adempire al nuovo obbligo a partire dall'1.1.2000, il decreto consente (art. 1, co. 2), che per il primo periodo di imposta l'imputazione separata, per ciascuna unità di produzione o di vendita, dei componenti relativi, possa avvenire a posteriori in sede di dichiarazione dei redditi.

La stessa agevolazione è consentita a regime anche a favore dei soggetti che esercitano più attività se l'obbligo dell'annotazione separata non sussiste con riferimento ai ricavi relativi al periodo di imposta precedente ma risulta invece al termine dell'esercizio di applicazione dello studio di settore. La circolare in commento, considerando che per il 1999 non esisteva obbligo di annotazione separata, ha precisato che l'annotazione separata degli altri componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore relativi al **2000, potrà essere effettuata** ex post in sede di redazione del modello dichiarativo da presentare nel **2001**.

Allo stesso modo, l'obbligo di annotazione separata dei **componenti extracontabili** rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (numero delle giornate retribuite, tipologia della clientela, superfici dei locali, caratteristiche dei beni strumentali, ecc.), si intenderà assolta mediante la semplice indicazione in sede di redazione della dichiarazione dei

D.M. 24.12.1999 e Circolare 25.2.2000, n. 31/E

STUDI di SETTORE – COMPONENTI RILEVANTI ANNOTAZIONE SEPARATA

di Paolo Adriano Stella

Il D.M. 24.12.1999, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 29.12.1999, n. 304, ha dato attuazione al disposto dell'art. 10, co. 8, L. 8.5.1998, n. 146 [CFF ● 7030] che prevede la possibilità di stabilire criteri e modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Il decreto in esame, al fine di comprendere nel particolare procedimento di accertamento anche i soggetti che ne erano rimasti esclusi, ha stabilito l'obbligo di **annotazione separata dei componenti rilevanti** ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

I decreti ministeriali del 30.3.1999 avevano previsto le seguenti esclusioni:

- 1) esercizio dell'attività di impresa svolto attraverso l'utilizzo di più punti di produzione per i quali non è stata tenuta contabilità separata;
- 2) esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore in assenza di contabilità separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti supera il 20% dell'ammontare totale dei ricavi

Successivamente, in data 25.2.2000, l'Amministrazione finanziaria ha emanato la C.M. 31/E al fine di chiarire le **modalità operative** di tale contabilizzazione separata.

Come anticipato, i decreti ministeriali di approvazione degli studi di settore avevano previsto l'**inapplicabilità** degli stessi nei seguenti casi:

- 1) esercizio dell'**attività di impresa** nei settori delle manifatture, dei servizi e del commercio svolto, rispettivamente, attraverso l'**utilizzo di più punti di produzione** e di **vendita** in locali non contigui a quelli di produzione, di più punti di produzione ovvero di più punti di vendita. Tale causa di inapplicabilità viene meno quando la presenza di più punti di produzione o di vendita costituisce una caratteristica dell'attività esercitata. È il caso delle attività per le quali sono stati approvati o sono in corso di approvazione gli studi di settore contraddistinti dai seguenti codici:

SG39U; SG50U; SG61A;
SG61B; SG61C; SG61D;
SG61E; SG61F; SG61G;

SG61H; SG68U; SG69A;
SG69B; SG69C; SG69D;
SG69E; SG70U; SG71U;
SM03A; SM03B; SM03C;
SM03D;

- 2) esercizio di **due o più attività di impresa**, non rientranti nel medesimo studio di settore, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti supera il 20% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

RICAVI

È già stato fatto notare che l'obbligo di annotazione separata dei corrispettivi si rende comunque dovuto, a partire dall'anno 2000, in caso di esercizio dell'attività di impresa in più punti di produzione e/o vendita ed in caso di esercizio di più attività non comprese nello stesso studio di settore.

Decorrenza

In particolare l'obbligo di annotazione separata dei ricavi scatta dall'1.1.2000, relativamente alle imprese, incluse nell'elenco dei primi 45 studi approvati con decreti del 30.3.1999, il cui periodo di imposta coincide con l'an-

redditi.

L'annotazione separata di ricavi e costi viene meno nel caso in cui l'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti non derivi esclusivamente da attività per le quali siano applicabili gli studi di settore. In sostanza è sufficiente l'esercizio di un'attività (anche per sole 1.000 lire di fatturato) non soggetta a studi per far venire meno l'obbligo di annotazione separata per tutte le attività esercitate.

Componenti afferenti

La circolare emanata ha chiarito comunque che l'annotazione separata, in corso d'anno ovvero in sede di dichiarazione dei redditi, riguarda esclusivamente i componenti oggettivamente imputabili a ciascun punto vendita o di produzione ovvero a ciascuna delle diverse attività esercitate e semprché non sia necessario introdurre procedure contabili troppo complesse per ottenere il fine che ci si è posto.

L'obbligo pertanto non sussiste nel caso in cui l'utilizzo dei beni o servizi non risulti specificamente attribuibile ad uno dei luoghi di svolgimento dell'attività ovvero nei casi in cui si determinino complessità operative non giustificate dall'obiettivo che si intende perseguire. In altre parole **non** devono essere **distintamente contabilizzati i beni ed i servizi a destinazione promiscua** ovvero **comuni** ai diversi punti di vendita e/o di produzione. Gli stessi saranno successivamente attribuiti ai diversi luoghi di svolgimento dell'attività mediante appositi automatismi introdotti nel programma Ge.Ri.Co. Allo stesso modo non dovranno essere distintamente annotati i componenti promiscui ossia quelli per i quali non è possibile individuare una destinazione univoca. In altre parole si tratta di quelle componenti destinate ad un utilizzo comune alle diverse attività e pertanto non specifica-

mente attribuibili ad una delle attività esercitate.

Quest'ultima fattispecie risulta essere particolarmente frequente nel caso di contemporaneo svolgimento delle attività di commercio al dettaglio e di somministrazione di alimenti e bevande. La circolare indica i seguenti esempi:

- esonero dall'annotazione separata per gli acquisti di beni impiegati sia per la somministrazione al bar (55.40.1) che per la commercializzazione al dettaglio di prodotti alimentari (52.11.4);
- esonero nel caso di contemporaneo svolgimento delle attività di bar e caffè (55.40.1) e rosticceria, friggitoria, pizzeria al taglio con somministrazione (55.30.2) e di ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina (55.30.1);
- esonero nel caso di svolgimento contemporaneo delle attività di fabbricazione di ricami (17.54.6) e attività di commercio al dettaglio di ricami (52.42.4).

Lo stesso esonero, in via generale, si rende applicabile con riferimento alle spese indirette non attribuibili a ciascuna attività: personale dipendente, spese di pubblicità, consulenza, telefoniche e di energia elettrica.

Come anticipato, i costi comuni saranno successivamente ripartiti alle diverse attività con automatismi presenti all'interno di Ge.Ri.Co.

La tabella a pag. seg., allegata alla Circolare in commento, fornisce una casistica esemplificativa ai fini della verifica dell'obbligo di annotazione separata dei componenti rilevanti per l'applicazione degli studi di settore (le percentuali si riferiscono ai ricavi).

Esercizio di più attività in più punti di produzione e/o vendita

Nel caso in esame, qualora tutte le attività svolte rientrino negli

studi di settore, il contribuente è tenuto, all'interno di ciascun punto di produzione e vendita, ad annotare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate. Al contempo, lo stesso provvederà ad annotare separatamente gli altri componenti solo nel caso in cui l'importo dei ricavi relativi alle attività non prevalenti, conseguiti nel precedente periodo di imposta nello stesso punto di produzione e/o vendita, sia risultato superiore al 20% dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nello stesso periodo e nel medesimo punto.

Spontanea annotazione separata

Indipendentemente dai casi di esonero evidenziati nella tabella, l'Amministrazione riconosce comunque l'eventuale annotazione separata posta in essere dal contribuente. Ad esempio nell'ultimo caso prospettato nella tabella, pur in presenza dell'esonero dall'obbligo, la spontanea annotazione separata dei componenti afferenti le diverse attività produce la contemporanea applicazione degli studi A e B per le relative attività esercitate.

Passaggi interni

L'Amministrazione consente inoltre ai cosiddetti soggetti multipunto e/o multiattività di rilevare i passaggi interni di beni e servizi imputati ad un punto e/o ad un'attività ed utilizzati anche in altri punti di produzione e vendita ovvero nell'esercizio di altre attività. Il contribuente interessato dai passaggi interni ha pertanto la **facoltà** e non l'obbligo di rilevare detti trasferimenti.

È tipico il caso del bar con annessa pizzeria, ristorante, trattoria che acquista le bibite. Al momento dell'acquisto le stesse potrebbero essere registrate con riferimento all'attività del bar e successivamente trasferite nell'eser-

	Percentuale di ricavi derivante da				Obbligo annotazione separata	Applicabilità studi o parametri
	1ª attività (studio A)	2ª attività (studio A)	3ª attività (studio B)	Attività non compresa negli studi		
Caso 1	70%	30%	–	–	NO	Studio A
Caso 2	60%	–	40%	–	SÌ	Studi A e B
Caso 3	85%	10%	–	5%	NO	Studio A
Caso 4	75%	–	15%	10%	NO	Parametri A
Caso 5	90%	–	10%	–	NO	Studio A
Caso 6	65%	25%	–	10%	NO	Studio A
Caso 7	60%	20%	20%	–	NO	Studio A

cizio della pizzeria, trattoria, ecc. I passaggi interni potranno essere rilevati attraverso la predisposizione di appositi documenti contabili da annotare sui registri IVA dai quali sia possibile evincere:

- la data del trasferimento;
- il numero progressivo attribuito al documento;
- la quantità e descrizione dei beni trasferiti;
- il valore dei beni stessi.

In alternativa è concesso rilevare i trasferimenti interni su apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 239].

Alla luce della facoltà (e non dell'obbligo) concessa dall'Amministrazione, anche in considerazione dell'appesantimento amministrativo che l'applicazione di una tale metodologia comunque produce al sistema contabile, i contribuenti multipunto e/o multiattività dovranno valutare attentamente la convenienza a sottoporsi a tale meccanismo. Convenienza che è ovviamente correlata alle diverse percentuali di ricavo eventualmente presenti nelle

attività esercitate.

Modalità

La circolare conferma l'impatto *soft* dell'annotazione separata nei confronti dei sistemi contabili delle imprese interessate dall'operazione studi di settore. Nella stessa viene infatti chiarito che la registrazione distinta per attività e/o punto di produzione/vendita, potrà essere effettuata a libera discrezione del contribuente mediante utilizzo di codici causali, registri sezionali, schede extracontabili o altro ancora.

Pertanto è possibile affermare che i contribuenti che svolgono più attività ovvero esercitano le stesse in più punti di vendita e/o produzione, hanno la facoltà di scegliere tra la soluzione contabilmente meno «pesante» ma sicuramente più approssimativa e l'annotazione separata con eventuale rilevazione dei passaggi interni che consente la puntuale applicazione degli studi di settore limitatamente alle singole attività soggette a tale metodologia.

Si veda a tal fine il caso 4 della Tabella nel quale, in assenza di contabilizzazione separata, si applicano i parametri sull'attività A.

Sanatoria dei codici IVA

In tale contesto ritorna di attualità la sanatoria dei codici di attività ai fini Iva. Ricordo infatti che, indipendentemente dalle eventuali mancate o errate comunicazioni agli uffici ai sensi dell'art. 35, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 235], al fine di individuare le diverse attività comprese negli studi di settore, occorre riferirsi alle attività **effettivamente esercitate**.

Spesso nel caso di svolgimento di attività secondarie scarsamente significative, i contribuenti hanno omissso la dichiarazione ai competenti Uffici.

Il Ministero pare intenzionato (si cfr. le bozze delle dichiarazioni dei redditi relative all'esercizio 1999) a consentire la regolarizzazione di tali situazioni al fine di poter ottenere una corretta applicazione degli studi di settore.