



Direzione Centrale Accertamento

*Settore Governo dell'Accertamento
e Studi di settore*

Roma, -1 Aprile 2008

CIRCOLARE N. 31/E

Oggetto: Decreto 11 febbraio 2008. Semplificazione degli obblighi di annotazione separata delle componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Premessa

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'11 febbraio 2008 (pubblicato nella G.U. n. 56 del 6 marzo 2008) ha introdotto nuove disposizioni in tema di applicazione degli studi di settore nei confronti dei contribuenti che esercitano attività d'impresa mediante più punti di produzione e di vendita o che esercitano più attività di impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore.

Le nuove disposizioni riguardano anche gli adempimenti contabili posti a carico dei predetti contribuenti, che risultano sostanzialmente semplificati.

La presente circolare analizza le innovazioni normative allo scopo di chiarire l'ampia gamma di effetti che impattano direttamente sulle attività di controllo fiscale basate sull'utilizzo degli studi di settore.

1. La disciplina previgente

I decreti di approvazione dei primi studi di settore, emanati a partire dal 1998, prevedevano la non applicabilità degli stessi nei casi di:

1) esercizio dell'attività d'impresa svolto mediante l'utilizzo di più punti di produzione e di vendita in locali non contigui a quelli di produzione (c.d. "imprese multipunto"), per i quali non è stata tenuta contabilità separata;

2) esercizio di due o più attività di impresa (c.d. "imprese multiattività"), non rientranti nel medesimo studio di settore, per le quali non è stata tenuta la contabilità separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Tale scelta era stata effettuata allo scopo di tutelare i contribuenti che operavano nelle condizioni di cui ai punti 1) e 2), in quanto, in tali casi, gli studi di settore non erano ritenuti idonei a fornire una rappresentazione corretta della realtà economica considerata.

Successivamente, onde superare le suddette cause di inapplicabilità, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 1999 (G.U. 29 dicembre 1999 n. 304) ha introdotto l'obbligo dell'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. In particolare, le disposizioni di tale decreto si applicavano a condizione che l'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti derivasse esclusivamente da attività per le quali erano applicabili gli studi di settore.

Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002 (G.U. 30 marzo 2002, n. 76) sono stati poi stabiliti anche i criteri per l'applicazione degli studi di settore nei confronti dei contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita, con decorrenza dal periodo d'imposta 2001. Detta applicazione, effettuata mediante l'utilizzo dello specifico software "Ge.Ri.Co. Annotazione separata", ha tuttavia sempre mantenuto un carattere "sperimentale", non consentendo il diretto utilizzo degli studi per l'azione di accertamento ai sensi dell'art. 10 della legge n. 146 del 1998. Inoltre, nel corso degli anni, la gestione dell'annotazione separata si è rivelata particolarmente difficoltosa per i contribuenti (a causa della complessità della normativa e della modulistica di riferimento), così come analoghe difficoltà ha determinato per l'Agenzia la utilizzazione dei dati raccolti ai fini dell'attività di controllo.

Il recente processo di evoluzione che ha interessato la gran parte degli studi di settore ha quindi puntato ad una consistente riduzione del numero dei soggetti tenuti agli obblighi dell'annotazione separata, anche allo scopo di semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti. In particolare, la causa di inapplicabilità relativa alle attività d'impresa "*multipunto*" è stata progressivamente superata dai nuovi studi evoluti, applicabili anche in presenza di più unità locali, mentre quella relativa alle imprese "*multiattività*" è stata in parte superata, mediante l'accorpamento di più attività all'interno di un unico studio di settore.

Gli obblighi di annotazione separata e l'applicazione degli studi di settore mediante il software GE.RI.CO.-Annotazione separata sono quindi rimasti in vigore, in epoca più recente, solo per un limitato numero di contribuenti, a carico dei quali è anche rimasto un aggravio di adempimenti che la nuova disciplina recata dal decreto in oggetto ha inteso eliminare definitivamente, anche in considerazione della limitata valenza dello strumento ai fini dell'accertamento.

2. La nuova disciplina prevista dal decreto

L'art. 1, comma 1, del decreto dell'11 febbraio 2008 ha innanzitutto rimodulato l'obbligo di annotazione separata, riservandolo alla sola ipotesi delle imprese che esercitano due o più attività per almeno una delle quali risultano approvati gli studi di settore, e limitandolo ai soli ricavi conseguiti per le diverse attività esercitate.

Con il successivo comma 2 dell'art. 1 è stato inoltre stabilito che gli studi di settore trovano applicazione nei confronti dei contribuenti *“che svolgono in maniera prevalente le attività indicate nei decreti di approvazione degli studi medesimi”*, con la precisazione che, in presenza di più attività d'impresa esercitate, gli studi di settore si applicano con riferimento alla *“attività prevalente”* ove per tale è da intendere *“quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi”*.

Le suddette disposizioni hanno vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007.

L'art. 2 ha poi introdotto nuove modalità di utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento per le imprese *“multiattività”*, decorrenti dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e che sostituiscono integralmente quelle previgenti.

L'art. 3 ha dettato, a propria volta, una disciplina transitoria dell'utilizzo in sede di accertamento degli studi di settore, sempre con riguardo alle imprese *“multiattività”*.

L'art. 4, comma 1, ha disposto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007, l'abrogazione dei seguenti provvedimenti:

- decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999, concernente l'obbligo dell'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini degli studi di settore;
- decreto del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 giugno 2001, riguardante l'esonero dagli obblighi di annotazione separata per alcune specifiche tipologie di contribuenti;
- decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2002, che stabiliva i criteri di applicazione degli studi di settore nei confronti dei soggetti *“multipunto”* e *“multiattività”*.

L'art. 4, comma 2, ha infine sancito, con analoga decorrenza, l'abrogazione delle disposizioni riguardanti le cause di inapplicabilità relative all'esercizio di due o più attività di impresa ed all'esercizio dell'attività d'impresa svolto attraverso l'utilizzo di più unità locali, contenute nei singoli decreti di approvazione degli studi di settore.

Il nuovo quadro normativo viene analizzato più in dettaglio nei paragrafi che seguono.

3. La nuova configurazione dell'obbligo di annotazione separata

Come accennato nel paragrafo 1, il decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999 poneva a carico dei contribuenti che esercitano esclusivamente attività per le quali sono applicabili gli studi di settore, l'obbligo di annotare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate ovvero alle diverse unità produttive o di vendita, nonché:

- i componenti rilevanti ai fini dell'applicazione del relativo studio di settore, per ciascuna unità di produzione o di vendita;
- i componenti direttamente afferenti ciascuna attività e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi, se l'importo dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta precedente relativo alle attività non prevalenti è superiore al 20 per cento dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nello stesso periodo.

Per componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore dovevano intendersi sia quelle contabili (costi, spese ecc.) che quelle extracontabili, ossia quei dati strutturali (superfici dei locali, modalità di vendita o produzione ecc.) normalmente richiesti nei relativi modelli di comunicazione dei dati.

Le nuove disposizioni, nell'abrogare il sopra citato decreto del 24 dicembre 1999, hanno fatto salvo il solo obbligo di annotare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate, specificando che vanno separatamente annotati anche i ricavi derivanti dall'attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso (art. 1, comma 1, del decreto in oggetto).

Il detto obbligo permane, peraltro, solo per i contribuenti che esercitano due o più attività di impresa per almeno una delle quali risultino approvati gli studi di settore (e non, come in precedenza, a condizione che per tutte le attività esercitate trovino applicazione gli studi).

Per quanto attiene alle concrete modalità di annotazione separata dei ricavi, come già chiarito nella circolare n. 31/E del 25 febbraio 2000, il contribuente può utilizzare il metodo ritenuto più idoneo (codici causali, registri sezionali, schede extracontabili, ecc.).

4. Le nuove modalità di applicazione degli studi di settore per le imprese “multiattività”

Con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, ai fini dell'utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento non sussiste più la causa di inapplicabilità connessa all'esercizio di due o più attività di impresa non rientranti nel medesimo studio di settore per le quali non sia stata tenuta la contabilità separata (art. 4, comma 2, del decreto in oggetto).

Con decorrenza analoga a quella della abolizione della detta causa di inapplicabilità, viene introdotto un nuovo criterio di applicazione degli studi di settore valido per la sola ipotesi dell'esercizio di due o più attività di impresa per almeno una delle quali risultino approvati gli studi di settore (ipotesi oggetto del nuovo obbligo di annotazione separata dei ricavi, di cui si è detto nel precedente paragrafo 3).

Il nuovo criterio consiste nella applicabilità dello studio di settore relativo alla “attività prevalente”, da intendere come “quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi” (art. 1, comma 2, del decreto in oggetto).

Non è dunque più prevista la possibilità di applicare gli studi di settore anche con riguardo alle attività considerate non prevalenti (mediante lo specifico software “GE.RI.CO. Annotazione separata” che, conseguentemente, risulta abolito), in quanto l'applicazione nei confronti dei contribuenti esercenti più attività d'impresa segue esclusivamente il citato criterio della prevalenza nei ricavi.

Al riguardo va precisato che per “*attività prevalente*”, deve intendersi anche il complesso di attività considerate dal medesimo studio di settore. In altre parole, i contribuenti che esercitano più attività d’impresa devono preliminarmente valutare se due o più delle attività esercitate sono comprese nello stesso studio di settore; in tale ipotesi, ai fini della determinazione dell’attività prevalente, si devono sommare i ricavi provenienti dalle attività che, seppur contraddistinte da diversi codici d’attività, rientrano nel campo di applicazione del medesimo studio di settore.

Esempio 1

Ricavi complessivi pari a 500.000 euro, così composti:

- Ricavi derivanti dall’attività X (studio A)..... 100.000 (20%)
- Ricavi derivanti dall’attività Y (studio A)..... 200.000 (40%)
- Ricavi derivanti dall’attività Z (studio B)..... 200.000 (40%)

Nella fattispecie risultano prevalenti le attività comprese nello studio A.

Il contribuente applicherà lo studio A e compilerà il relativo modello, con l’indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all’intera attività d’impresa esercitata.

Lo stesso criterio vale anche nel caso in cui il contribuente svolga più attività, di cui alcune soggette alla disciplina degli studi di settore ed altre a quella dei parametri.

Esempio 2

Ricavi complessivi pari a 1.000.000 euro, così composti:

- Ricavi derivanti dall’attività X (studio A)..... 200.000 (20%)
- Ricavi derivanti dall’attività Y (studio A)..... 550.000 (55%)
- Ricavi derivanti dall’attività Z (parametri)..... 250.000 (25%)

Nella fattispecie risultano prevalenti le attività comprese nello studio A.

Il contribuente applicherà lo studio A e compilerà il relativo modello, con l’indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all’intera attività d’impresa esercitata.

Al riguardo va evidenziata la sostanziale diversità della nuova disciplina rispetto a quella previgente. In base alla disciplina previgente, infatti, l’esercizio di un’attività non considerata dagli studi di settore con ricavi pari al 25% di quelli totali, avrebbe determinato l’esonero dall’obbligo di annotazione separata e il sorgere della causa di inapplicabilità legata all’esercizio di più attività. Nell’esempio proposto, quindi, si sarebbero applicati i parametri sull’attività Y (attività prevalente), anche se per essa risultava approvato il relativo studio di settore.

Esempio 3

Ricavi complessivi pari a 1.500.000 euro, così composti:

- Ricavi derivanti dall’attività X (studio A)..... 300.000 (20%)
- Ricavi derivanti dall’attività Y (studio B)..... 750.000 (50%)
- Ricavi derivanti dall’attività Z (parametri)..... 450.000 (30%)

Nella fattispecie risultano prevalenti le attività comprese nello studio B.

Il contribuente applicherà lo studio di settore B e compilerà il relativo modello, con l’indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all’intera attività d’impresa esercitata.

Anche in questo caso, in base alla disciplina previgente, il contribuente avrebbe dovuto applicare i parametri sull'attività Y (attività prevalente), anche se per essa risultava approvato il relativo studio di settore.

Esempio 4

Ricavi complessivi pari a 2.000.000 euro, così composti:

- Ricavi derivanti dall'attività X (studio A)..... 800.000 (40%)
- Ricavi derivanti dall'attività Y (studio B)..... 200.000 (10%)
- Ricavi derivanti dall'attività Z (parametri)..... 1.000.000 (50%)

Nella fattispecie il contribuente applicherà i parametri.

Le risultanze degli studi, applicati tenendo conto del criterio dell'attività prevalente, di cui si è appena detto, possono essere utilizzate ai fini dell'accertamento, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, con due differenti modalità, dipendenti dal rapporto esistente tra:

- i ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle considerate dallo studio di settore relativo all'attività prevalente (ricavi delle attività non prevalenti);
- l'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati.

La diretta utilizzazione in sede di accertamento, di cui all'art. 10 della legge n. 146 del 1998, può avvenire solo qualora i ricavi delle attività non prevalenti siano pari o inferiori al 30 per cento dei ricavi complessivi.

Se i ricavi delle attività non prevalenti superano, invece, il 30 per cento dei ricavi complessivi, le risultanze dello studio di settore possono essere utilizzate esclusivamente ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie (art. 2, comma 1, del decreto in oggetto).

Con riguardo agli esempi precedentemente proposti, per i periodi d'imposta 2008 e successivi, la diretta utilizzazione dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore risulterà quindi possibile solo nel caso riportato nell'Esempio 2, mentre per i casi riportati negli Esempi 1 e 3 varrà la possibilità di utilizzo come strumento di selezione.

Per l'ipotesi in cui risulta ammessa la diretta utilizzazione, di cui si è detto, va ribadito come la stessa debba essere sempre informata a principi di "ragionevolezza", più volte richiamato nelle recenti circolari emanate per la materia in parola. Tali principi impongono, in particolare, che le stime operate dagli studi di settore sono utilizzabili solo in quanto da esse sia fondatamente desumibile l'ammontare dei ricavi, compensi e corrispettivi effettivamente conseguiti nel periodo d'imposta considerato (cfr circolare n. 5 del 23 gennaio 2008). Pertanto, qualora le risultanze degli studi di settore depongano per la non congruità della posizione del contribuente, ove la stessa sia caratterizzata dal conseguimento di ricavi per le attività non prevalenti pari o inferiori al 30 per cento di quelli complessivi, l'Ufficio dovrà tener conto di tale particolare situazione nella fase del contraddittorio con il contribuente. Stante il contestuale esercizio delle attività non prevalenti, la stima dei ricavi presunti, operata mediante lo studio di settore relativo alla o alle attività prevalenti, potrebbe infatti, in casi specifici, non cogliere adeguatamente la effettiva situazione del contribuente. Tale eventualità potrebbe verificarsi, ad esempio, laddove l'incidenza dei ricavi delle attività

non prevalenti, su quelli complessivi, sia prossima alla soglia del 30 per cento, così come qualora le attività non prevalenti siano disomogenee rispetto a quelle considerate dallo studio di settore applicabile.

Si precisa infine che, ai fini della determinazione dei ricavi di pertinenza delle attività prevalenti e non prevalenti, si deve tener conto anche degli aggi o ricavi fissi, considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni (per ulteriori dettagli su quest'ultimo profilo si veda anche quanto chiarito nel successivo paragrafo 5).

5. La innovazione riguardante le imprese “multipunto”

Sempre con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, ai fini dell'utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento, è stata abolita anche la causa di inapplicabilità connessa all'esercizio dell'attività d'impresa mediante più punti di produzione e di vendita in locali non contigui a quelli di produzione.

Al riguardo va osservato che tale causa di inapplicabilità era stata, di fatto, già superata dai nuovi studi evoluti, applicabili anche in presenza di più unità locali. Occorre tuttavia segnalare che, per il periodo d'imposta 2007, risulta ancora in vigore lo studio di settore SM47U (Commercio al dettaglio di natanti e accessori – codice attività 47.64.20) il cui decreto di approvazione contempla la causa di inapplicabilità in parola. Alla luce delle nuove disposizioni, quindi, il detto studio risulterà applicabile anche ai contribuenti che esercitano l'attività d'impresa mediante più punti di vendita, senza tener conto di tale circostanza (ciò fino alla revisione, già programmata per quest'anno, che comporterà anche per questa attività il superamento delle problematiche connesse alla pluralità dei punti di vendita).

Qualora sussistano le condizioni per poter effettuare gli accertamenti sulla base delle risultanze degli studi di settore nei confronti di contribuenti che esercitano l'attività in parola mediante l'utilizzo di più unità locali, l'Ufficio dovrà tener conto di tale particolare situazione la quale, in quanto non specificamente considerata dallo studio applicabile nella versione vigente per l'annualità 2007, potrebbe influire sulla effettiva produzione dei ricavi determinando un disallineamento rispetto alla stima operata dallo studio medesimo, più o meno ampio in funzione del numero e della localizzazione dei diversi punti di vendita.

6. Il regime transitorio previsto per il periodo d'imposta 2007

Le nuove modalità di utilizzo degli studi per le imprese “multiattività” avranno vigore, come già sottolineato, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008.

Allo scopo di garantire un passaggio graduale alla nuova disciplina, è stato previsto un regime transitorio, operante per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, e riferito alle imprese che abbiano svolto due o più attività, non considerate dal medesimo studio di settore, conseguendo dalle attività non prevalenti ricavi superiori al 20 per cento dei ricavi complessivi (art. 3 del decreto in oggetto).

Per tale ipotesi è previsto che i risultati derivanti dall'applicazione dello studio di settore relativo all'attività prevalente non possono essere utilizzati direttamente ai fini dell'accertamento di cui all'art. 10 della legge n. 146 del 1998.

Si tratta, in sostanza, dello stesso principio introdotto a regime, con la sola differenza che, nel caso di specie, la soglia è fissata al livello del 20 per cento (invece che del 30 per cento) che coincide con quello prima previsto affinché risultasse integrata la causa di inapplicabilità per le imprese "multiattività"

Ai fini della individuazione dell'attività prevalente, valgono inoltre le nuove regole di cui si è detto nel precedente paragrafo 4.

La innovazione normativa determina quindi, di fatto, un cambiamento delle modalità di utilizzo degli studi nell'ipotesi qui considerata. Mentre la previgente disciplina avrebbe consentito l'applicazione "sperimentale" degli studi solo qualora le diverse attività esercitate fossero tutte considerate da più studi di settore, la nuova normativa transitoria (al pari di quella a regime) consentirà:

- la diretta utilizzazione in sede di accertamento, di cui all'art. 10 della legge n. 146 del 1998, qualora i ricavi delle attività non prevalenti (anche se non contemplate da alcuno studio di settore) siano pari o inferiori al 20 per cento dei ricavi complessivi;
- l'utilizzo esclusivo ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie, se i ricavi delle citate attività non prevalenti eccedono il 20 per cento dei ricavi complessivi.

Al riguardo, si fa presente che nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, per l'anno d'imposta 2007, è stato inserito un apposito prospetto (Imprese multiattività).

Tale prospetto, come chiarito nelle istruzioni per la compilazione dei modelli, deve essere utilizzato esclusivamente dai soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore relativo all'attività prevalente, supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Ai fini della verifica della predetta quota del 20 per cento devono essere inclusi i ricavi relativi alle attività dalle quali derivano aggi o ricavi fissi, considerati per l'entità dell'aggio percepito e del ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni.

Esempio 5

Un'impresa esercita un'attività considerata dallo studio di settore UM01U con i seguenti ricavi ordinari e aggi:

Ricavi ordinari	60.000	60%
Aggi	40.000	40%
Ricavi Totali	100.000	100%

In tal caso, il soggetto deve compilare anche il prospetto "Imprese multiattività" presente nel modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore UM01U, indicando al rigo 1 ricavi per 60.000 e al rigo 5 Aggi per 40.000. In tal caso i risultati derivanti dall'applicazione dello studio di settore non possono essere utilizzati direttamente per l'accertamento.

Per le attività caratterizzate da vendita con aggi o ricavi fissi considerate dagli studi di settore TM80U (vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione), TM13U (commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici) e TM85U (commercio al dettaglio di prodotti del tabacco), gli aggi e i ricavi fissi sono considerati "Ricavi" in quanto direttamente afferenti alla attività svolta.

Esempio 6

Un'impresa esercita l'attività relativa studio di settore TM80U con i seguenti ricavi e aggi:

Ricavi ordinari	60.000	60%
Aggi	40.000	40%
Ricavi totali	100.000	100%

In tal caso, si applica lo studio di settore TM80U (i cui risultati possono essere utilizzati direttamente ai fini dell'accertamento) e non deve essere compilato il prospetto "Imprese multiattività" presente nel modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Con riguardo agli studi di settore TG36U (Ristoranti, trattorie, pizzerie) e TG37U (Bar e caffè) si ricorda che gli stessi si applicano anche se i ricavi provenienti dalla cessione di beni soggetti ad aggio o ricavo fisso risultano prevalenti (ad esclusione del caso in cui i ricavi fissi derivino dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetico, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio). Ciò posto, ai fini in esame, occorrerà considerare dette componenti (per i ricavi fissi, al netto del prezzo corrisposto), per la verifica del superamento delle percentuali fissate dal decreto 11 febbraio 2008, tra i ricavi dell'attività.

Esempio 7

Un'impresa esercita le seguenti attività:

Attività	Studio	Ricavi	Percentuale
Bar	TG37U	30.000	29%
Ricariche telefoniche e Ricevitoria	Aggi	40.000	38%
Altra attività	Parametri	25.000	23%
Altra attività	Vendita di tabacchi	10.000	10%
Totale		105.000	100%

In tal caso si applica lo studio TG37U compilando anche il prospetto "Imprese multiattività". Nel rigo 1 vanno indicati ricavi pari a 70.000, nel rigo 4 ricavi per 25.000 e nel rigo 5 aggi per 10.000. I risultati derivanti dall'applicazione dello studio di settore non potranno essere utilizzati direttamente ai fini dell'accertamento.

6. Inapplicabilità del comma 4-bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998

L'art. 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998, preclude la possibilità di effettuare rettifiche basate su presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, ed all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto di adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità risultante dalla applicazione degli studi di settore, tenuto altresì conto degli specifici indicatori di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della medesima legge 146/1998, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 Euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati.

Il decreto ministeriale in oggetto stabilisce, al comma 2 degli articoli 2 e 3, che la suddetta disposizione preclusiva non opera nei confronti dei soggetti che esercitano più attività, non rientranti nel medesimo studio di settore, con ricavi derivanti dalle attività non prevalenti superiori al 30 per cento dei ricavi totali (a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008) e superiori al 20 per cento (per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007).

Questa previsione trova la propria ragion d'essere nella considerazione che le risultanze dello studio potrebbero non garantire adeguati livelli di attendibilità, ove riferite a contribuenti che svolgono in maniera significativa anche altre attività non considerate dallo studio medesimo.

Tale considerazione, così come vale a giustificare la inibizione per il diretto utilizzo nell'azione di accertamento di cui si è detto nel precedente paragrafo 4, spiega anche il motivo per il quale è stata esclusa l'applicazione della disposizione di favore recata dall'art. 10, comma 4-bis, della legge n. 146/1998.