

Studi di settore: la gestione del contraddittorio: esame, attività per attività, delle tante motivazioni sostenibili per giustificare il mancato raggiungimento della congruità dei ricavi (quarta parte)

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 28 febbraio 2009

il dibattito in sede di contraddittorio può condurre ad una diversa misurazione della pretesa impositiva. In tema di studi di settore, più volte, nel corso di questi anni, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per fornire indicazioni agevolative del contraddittorio

per collegarti alla terza parte [CLICCA QUI](#)

per collegarti alla seconda parte [CLICCA QUI](#)

per collegarti alla prima parte [CLICCA QUI](#)

Il dibattito in sede di contraddittorio può condurre ad una diversa misurazione della pretesa impositiva.

In tema di studi di settore, più volte, nel corso di questi anni, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per fornire indicazioni agevolative del contraddittorio.

Analizziamo le indicazioni offerte dalla circolare n. 39/E del 17 luglio 2003.

Fabbricazione olio d'oliva grezzo, olio da semi oleosi grezzi, olio d'oliva raffinato, olio e grassi da semi e da frutti oleosi raffinati

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.

Evoluzione dello studio di settore Finissaggio dei tessuti

La raccolta di nuove e più dettagliate informazioni ha consentito di realizzare una analisi completa delle caratteristiche tipologiche e strutturali delle imprese che operano con il codice di attività 17.30.0 "*Finissaggio dei tessuti*". Infatti, se nella prima versione dello studio la "*cluster analysis*" aveva identificato 3 gruppi omogenei di imprese, l'evoluzione dello studio ha consentito di ampliare la platea dei contribuenti e di individuare 2 ulteriori tipologie di imprese con caratteristiche simili che non erano state colte precedentemente.

Ai fini dello svolgimento dell'attività accertativa, da effettuarsi per i contribuenti tenuti ad applicare lo studio di settore SD13U, deve essere, inoltre, tenuto presente che:

- le aziende che operano nel settore sono soggette a subire variazioni nella capacità di produrre ricavi determinate dall'incidenza del fattore moda. Per effetto di tale fenomeno, nel ciclo produttivo non sempre sono impiegati tutti i beni strumentali;
- il settore è caratterizzato dalla forte presenza di imprese che operano quasi esclusivamente per conto terzi e che, in periodi di congiuntura economica sfavorevole, in alcuni casi, sono costrette ad accettare anche commesse di lavoro che fanno realizzare ricavi più bassi rispetto ad altri periodi;
- l'indicatore di coerenza relativo alla durata delle scorte appare scarsamente significativo per la tipologia di attività svolte dal complesso di aziende del settore che, normalmente, hanno giacenze di magazzino limitate. Per questo motivo l'indicatore stesso è stato realizzato senza fissare limiti alla soglia minima.

Laboratori di cornici

L'attività interessata è quella relativa al codice attività 20.51.2. Ai fini dell'applicazione di questo studio è 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.

Recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici, materiale plastico, resine sintetiche, rifiuti solidi urbani, industriali e biomasse; recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici; recupero e preparazione per il riciclaggio di materiale plastico per la produzione di materie prime plastiche, resine sintetiche; recupero e preparazione per il riciclaggio dei rifiuti solidi urbani, industriali e biomasse.

Ai fini dell'applicazione di questo studio, è 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, 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.

Riparazione di calzature e di altri articoli in cuoio

In relazione all'applicazione di tale studio di settore è stato evidenziato che si vanno sempre più diffondendo le realtà dei "centri commerciali" caratterizzati dal raggruppamento di imprese diverse, sia artigianali che commerciali, nei quali le stesse mantengono la loro singolarità ed autonomia. Queste forme spontanee di "localizzazione di prossimità" non devono essere confuse con gli ipermercati o con altre forme di distribuzione organizzata dove l'attività in questione assume caratteristiche improntate a un'attività di tipo industriale piuttosto che artigianale.

Valorizzazione e vendita immobiliare, compravendita di beni immobili effettuata su beni propri, locazione di beni immobili propri e sublocazione

Nell'applicazione dello studio di settore in oggetto, va posta particolare attenzione alla corretta classificazione all'interno dei codici di attività interessati. Le attività in questione, infatti, devono essere svolte con riferimento ad immobili propri, poiché in caso di beni di terzi, si ricadrebbe nell'ambito di altri codici ISTAT e, quindi, di applicazione di altri studi di settore (ad esempio, studio SG69U relativo ai lavori di costruzione edile).

E' emerso, che le imprese interessate dall'applicazione dello studio in esame, che comprende anche l'attività di valorizzazione degli immobili propri, possono aver sostenuto dei costi a fronte dei quali potrebbero non aver conseguito ricavi, in quanto trattasi di immobili non locati ovvero non ancora venduti. Qualora poi tali costi sostenuti siano incrementativi del valore del bene, questi sono patrimonializzati.

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.

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).

Agenzia di concessione di spazi pubblicitari

In relazione all'applicazione di tale studio di settore è 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 è 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 è 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.

Riparazione di apparecchi elettrici per la casa

In relazione all'applicazione di tale studio si fa presente che la Direttiva Comunitaria n. 1999/44/CE, recepita con D.lgs 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 è 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.

Organizzazione di convegni, traduzioni e interpretariato

E' opportuno segnalare che lo studio di settore in esame si applica anche ai soggetti che svolgono l'attività di "Uffici Residence". Infatti tali imprese si classificano nell'ambito del codice Istat 74.83.1, che, tra le attività contemplate nella più ampia dizione "Organizzazione di convegni", prevede anche lo svolgimento di quella relativa agli Uffici Residence.

Questo tipo di attività è caratterizzato dall'offerta di un insieme di servizi che comprendono l'utilizzazione di spazi attrezzati ad uso ufficio, comprensivi di arredi, linee telefoniche e computer e dalla messa a disposizione di personale amministrativo, per consentire alle imprese che non hanno una sede in una determinata località di poter comunque usufruire di uffici specializzati per periodi di tempo più o meno lunghi, senza dover stabilire nuove sedi secondarie e rendere immediatamente operative le proprie strategie aziendali.

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 è 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.

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. Infatti, diversamente dall'organizzazione di convegni, per la quale si utilizza l'"outsourcing", in questo campo l'offerta del servizio è strettamente connessa alla disponibilità di spazi utilizzabili e alla struttura immobiliare e le superfici possono variare da un minimo di 100/150 mq fino ai 2000/2500 mq circa.

Anche un elevato numero di beni strumentali, connessi all'attività d'ufficio e necessari alla fornitura di servizi, nonché ingenti spese telefoniche/postali e spese rimborsate dai clienti a piè di lista, possono fornire ulteriori indizi dello svolgimento dell'attività di Uffici Residence.

Ai fini applicativi del predetto studio è opportuno tenere presente anche l'ambito in cui viene svolta l'attività ed il collegamento con i settori con i quali si opera, in quanto se l'attività oggetto dello studio in esame si sviluppa in stretto collegamento con settori a spiccata connotazione di tipo tecnico o di tipo specialistico questa può risentire del trend e delle dinamiche congiunturali che riflettono tali comparti economici.

Sale giochi e biliardi e altre attività di intrattenimento e spettacolo (solo se svolte da gestori di apparecchi di intrattenimento)

La regolamentazione normativa del settore, soprattutto sotto il profilo delle leggi di pubblica sicurezza, risulta interessata da una serie di cambiamenti che coinvolgeranno direttamente le aziende che svolgono l'attività nel settore. In particolare, un ruolo determinante avrà la novella del comma 6, dell'articolo 110 del T.U.L.P.S., soprattutto, sotto il profilo dei risultati economici conseguibili in connessione alla tipologia degli investimenti effettuati dagli operatori economici del settore. A partire dal gennaio 2004, inoltre, potranno verificarsi trasformazioni profonde a seguito della realizzazione dei collegamenti in rete dei dispositivi da intrattenimento.

Come precisato nel paragrafo 9.6.1 della circolare n. 58/E del 27 giugno 2002, 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.

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.

Servizi di pompe funebri e attività connesse

In relazione all'applicazione di tale studio di settore, va considerato che:

- ai fini di una più puntuale analisi della coerenza, è stato introdotto un nuovo indicatore economico denominato "*Ricavo medio per servizio*". Tale indicatore viene calcolato come rapporto tra i ricavi e il numero di servizi completi effettuati ;

- 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.

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.

Lavori di costruzione edile

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, relativi ai codici di attività 45.11.0 - Demolizioni di edifici e sistemazioni del terreno; 45.12.0 - Trivellazioni e perforazioni; 45.21.0 - Lavori generali di costruzione di edifici e lavori di ingegneria civile; 45.22.0 - Posa in opera di coperture e costruzione di ossature di tetti di edifici; 45.23.0 - Costruzione di autostrade, strade, campi di aviazione e impianti sportivi; 45.24.0 - Costruzione di opere idrauliche; 45.25.0 - Altri lavori speciali di costruzione.

La principale linea evolutiva è stata rivolta proprio alla migliore comprensione delle caratteristiche di funzionamento di questa vasta platea di imprese.

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

- miglioramento nella funzione di stima dei ricavi nel caso di presenza di rimanenze/esistenze di prodotti in corso di lavorazione e servizi non di durata ultrannuale, non distintamente utilizzati negli studi precedenti;
- utilizzo dell'età del titolare, per le ditte individuali, come variabile di stima dei ricavi;
- utilizzo dell'indicatore "*Valore aggiunto per addetto*" in sostituzione dell'indicatore "*Rendimento per addetto*".

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.

Trasporti marittimi, costieri e per vie acque interne (compresi i trasporti lagunari) e attività connesse

In relazione all'applicazione di tale studio di settore bisogna, innanzitutto, evidenziare che, limitatamente ai soggetti che esercitano, in maniera esclusiva, l'attività di "Trasporto con gondola" o l'attività svolta dalle "Corporazioni dei piloti di porto", è stata concessa la sperimentality. La ragione di tale applicazione sperimentale è che lo studio non riesce a cogliere correttamente queste due attività.

Per quanto riguarda l'attività di trasporto con gondola, rientrante nei codici di attività considerati dallo studio, la sperimentality è stata concessa in quanto non sono state richieste le informazioni riguardanti le gondole, rendendo di fatto impossibile inquadrare gli operatori di tale attività in un gruppo omogeneo. A tal proposito, all'interno del quadro E del modello "Beni strumentali", è stata ora inserita l'indicazione relativa al numero della gondola/e posseduta/e o detenuta/e a qualsiasi titolo, per poter successivamente creare un apposito cluster identificativo di questa tipica attività.

Situazione analoga alla precedente si è verificata per l'attività svolta dalle Corporazioni dei piloti di porto (circa 40 presenti sull'intero territorio nazionale), che svolgono la propria attività attraverso particolari e complesse modalità, non rappresentate all'interno dello studio anche per l'esigua numerosità. Tale circostanza richiede l'effettuazione di ulteriori approfondimenti e valutazioni.

Per tali soggetti, si precisa che non vanno considerati i dati relativi alle erogazioni di denaro effettuate nei confronti di soggetti che non prestano la propria attività lavorativa all'interno delle Corporazioni stesse (es. a vedove, pensionati, ecc.).

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:

- una sovrastima del costo del lavoro nell'ambito del calcolo del ricavo puntuale;
- una non perfetta misurazione dell'indice di coerenza previsto.

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.