

STUDI DI SETTORE

DOCUMENTAZIONE PER LA COMMISSIONE DEGLI ESPERTI

ATTIVITÀ DEI SERVIZI

Verbali

Roma, 10 dicembre 2014

**Verbali delle riunioni svoltesi con le Associazioni di categoria
per la presentazione e la discussione dei prototipi degli studi di settore**

STUDIO	ATTIVITÀ ECONOMICHE (ATECO 2007)
VG57U	<ul style="list-style-type: none">86.22.03 - Attività dei centri di radioterapia86.22.04 - Attività dei centri di dialisi86.22.06 - Centri di medicina estetica86.22.09 - Altri studi medici specialistici e poliambulatori86.90.11 - Laboratori radiografici86.90.12 - Laboratori di analisi cliniche86.90.41 - Attività degli ambulatori tricologici
VG96U	<ul style="list-style-type: none">45.20.91 - Lavaggio auto45.20.99 - Altre attività di manutenzione e di riparazione di autoveicoli52.21.60 - Attività di traino e soccorso stradale
WG31U	<ul style="list-style-type: none">45.20.10 - Riparazioni meccaniche di autoveicoli45.20.20 - Riparazione di carrozzerie di autoveicoli45.20.30 - Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione per autoveicoli45.20.40 - Riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli45.40.30 - Manutenzione e riparazione di motocicli e ciclomotori (inclusi i pneumatici)
WG33U	<ul style="list-style-type: none">96.02.02 - Servizi degli istituti di bellezza96.02.03 - Servizi di manicure e pedicure96.09.02 - Attività di tatuaggio e piercing
WG34U	<ul style="list-style-type: none">96.02.01 - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere
WG36U	<ul style="list-style-type: none">56.10.11 - Ristorazione con somministrazione56.10.20 - Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto56.10.42 - Ristorazione ambulante
WG50U	<ul style="list-style-type: none">43.31.00 - Intonacatura e stuccatura43.33.00 - Rivestimento di pavimenti e di muri43.34.00 - Tinteggiatura e posa in opera di vetri43.39.01 - Attività non specializzate di lavori edili (muratori)43.39.09 - Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca43.99.01 - Pulizia a vapore, sabbatura e attività simili per pareti esterne di edifici
WG51U	<ul style="list-style-type: none">90.03.02 - Attività di conservazione e restauro di opere d'arte
WG55U	<ul style="list-style-type: none">96.03.00 - Servizi di pompe funebri e attività connesse

WG58U

- 55.20.10 - Villaggi turistici
- 55.30.00 - Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte

WG60U

- 93.29.20 - Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali

WG68U

- 49.41.00 - Trasporto di merci su strada
- 49.42.00 - Servizi di trasloco

WG70U

- 81.21.00 - Pulizia generale (non specializzata) di edifici
- 81.22.02 - Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali
- 81.29.99 - Altre attività di pulizia nca

WG72A

- 49.32.10 - Trasporto con taxi
- 49.32.20 - Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente

WG72B

- 49.31.00 - Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane
- 49.39.01 - Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o suburbano
- 49.39.09 - Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri nca

WG75U

- 43.21.01 - Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.21.02 - Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.21.03 - Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.01 - Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
- 43.22.02 - Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.03 - Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
- 43.22.04 - Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.05 - Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.29.01 - Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
- 43.29.02 - Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
- 43.29.09 - Altri lavori di costruzione e installazione nca
- 43.32.02 - Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO VG57U

(Laboratori di analisi cliniche e ambulatori)

Codici attività:

86.22.03 - Attività dei centri di radioterapia;

86.22.04 - Attività dei centri di dialisi;

86.22.06 - Centri di medicina estetica;

86.22.09 - Altri studi medici specialistici e poliambulatori;

86.90.11 - Laboratori radiografici;

86.90.12 - Laboratori di analisi cliniche;

86.90.41 - Attività degli ambulatori tricologici.

1. PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio VG57U (evoluzione dello studio di settore UG57U), con note prot. n. RU 76427 del 4 luglio 2014, n. RU 81390 del 16 giugno 2014 e n. RU 96121 del 18 luglio 2014, inoltrate per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 17 luglio e 15 settembre 2014, sono stati esaminati esempi rilevati dalla Banca Dati degli studi di settore.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell’Agenzia delle Entrate, della SOSE e dell’ANISAP.

2) OSSERVAZIONI DELLE ORGANIZZAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Si premette che l’ANISAP ha evidenziato, a seguito dell’analisi degli esempi visionati in fase di confronto, una possibile criticità relativa alla corretta assegnazione ai *cluster* per i laboratori che svolgono attività di fisioterapia, radiologia e diagnostica.

Inoltre, la citata Associazione, con nota del 7 ottobre 2014, nel confermare *“l’apprezzamento per lo strumento Studio di settore”*, avanza alcune osservazioni e proposte che ritiene utili per il perfezionamento del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione dello studio di settore, in considerazione degli sviluppi che si prospetterebbero per il proprio settore economico.

L’Organizzazione anzitutto evidenzia che, nel corso delle riunioni, sono stati analizzati alcuni esempi per i quali sarebbe emersa una errata attribuzione ai *cluster* dei contribuenti, in particolare di quelli che svolgono la fisioterapia. In merito ha richiesto di apportare i *“necessari correttivi”* al fine di garantire il corretto funzionamento dello studio.

Inoltre, la Federazione chiede di poter inserire nel modello alcune informazioni che *“potrebbero risultare particolarmente utili”* in sede di prossima evoluzione dello studio. In particolare, propone quanto segue.

In primo luogo occorrerebbe rilevare se il contribuente è assoggettato alla normativa di cui al D.Lgs. n. 231 del 2001, che reca disposizioni in materia di responsabilità amministrativa delle società. Al riguardo, l’Associazione osserva che *“seppure gran parte dei nostri associati non sarebbero legislativamente obbligati ad assumere un particolare modello organizzativo strutturato in funzione di prevenzione della commissione di reati ed illeciti”*, molte Regioni richiederebbero l’adozione della particolare articolazione organizzativa prevista dal citato decreto ai fini della conferma del rapporto contrattuale con il sistema sanitario pubblico. Evidenzia che l’adeguamento alla normativa richiamata determinerebbe un incremento dei costi di gestione delle imprese interessate, che le collocherebbe in una posizione di svantaggio rispetto alle imprese non tenute all’adozione delle misure citate.

In secondo luogo, viene proposto di richiedere l’informazione relativa all’adesione ad un Contratto di rete di cui all’articolo 3, commi 4-*ter* e seguenti del D.L. n. 5 del 2009, convertito nella Legge n. 33 del 2009. L’adesione o meno

ad un Contratto di rete potrebbe rappresentare “*un importante elemento discriminante*”, in particolare per i soggetti “*di più piccola dimensione operanti nella diagnostica di laboratorio*”. Ciò dipenderebbe dall’“*applicazione da parte del servizio sanitario pubblico di stringenti requisiti dimensionali posti quale condizione di mantenimento del rapporto di accreditamento*”. L’Organizzazione evidenzia che tale fenomeno potrebbe determinare, da un lato, la trasformazione del piccolo laboratorio di analisi in “*punto prelievo*” e, dall’altro, l’incremento di lavoro per le strutture più grandi, le quali opererebbero non più solo a favore dell’utenza finale ma anche delle strutture collegate, nei cui confronti applicherebbero tariffe minori rispetto a quelle praticate per l’altra tipologia di clientela.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione a quanto evidenziato dall’Associazione ANISAP si riportano, di seguito, alcune considerazioni.

In merito alla problematica riguardante l’assegnazione al *cluster* degli esempi esaminati nel corso della seconda riunione di presentazione del prototipo, si fa presente che, da ulteriori approfondimenti svolti, è emerso un problema di “*disallineamento tecnico*” del prototipo riguardante in particolare le variabili che influiscono sull’attribuzione ai *cluster* della fisioterapia e degli ambulatori specialistici. Pertanto, a seguito degli opportuni interventi di correzione, è stato riallineato il prototipo dello studio che ha restituito una diversa e più corretta assegnazione ai *cluster* degli esempi esaminati, in particolare in relazione ai casi di compresenza di attività fisioterapiche con quelle di radiologia e diagnostica per immagini.

Per quanto concerne la proposta di prevedere ulteriori informazioni nel modello volte ad osservare sia le imprese sottoposte alla normativa in materia di responsabilità amministrativa di cui al D.Lgs. n. 231 del 2001 sia le imprese che aderiscono ad un contratto di rete, ci si riserva di approfondire tali ipotesi di integrazione della modulistica in sede di predisposizione del quadro Z per la futura evoluzione dello studio.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L’illustrazione ed il successivo esame del prototipo, tenuto conto delle precisazioni in precedenza fornite, si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio VG57U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale gli operatori del settore svolgono la loro attività.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello

studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del D.L. n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del d.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, "*...al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*".

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO VG96U

(Altre attività di manutenzione autoveicoli e di soccorso stradale)

Codici attività:

45.20.91 - Lavaggio auto;

45.20.99 - Altre attività di manutenzione e di riparazione di autoveicoli;

52.21.60 - Attività di traino e soccorso stradale.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio VG96U (evoluzione dello studio di settore UG96U), con nota prot. RU n. 75720 del 3 giugno 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 3 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 13 giugno 2014 e 18 luglio 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate; la riunione prevista per il giorno 12 settembre non si è tenuta, tenuto conto che non sono pervenute adesioni da parte dell'Associazioni interessate.

Alle due riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- CONFARTIGIANATO;
- FEDERLAVAGGI.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 118536 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio VG96U.

L'Organizzazione Federlavaggi, con nota dell' 8 ottobre 2014, ha formulato alcune richieste ed osservazioni in merito alla revisione dello studio.

- 1) Funzione di stima dei ricavi. In merito a tale funzione, l'Organizzazione ritiene di fondamentale importanza per il calcolo alcuni fattori, quali:
 - a) la densità abitativa del luogo in cui è ubicato l'impianto;
 - b) se l'impianto è dotato o meno di stazione di rifornimento;
 - c) il numero delle piste o dei tunnel di lavaggio (un numero maggiore di "piste" consentirebbe di effettuare più lavaggi contemporaneamente).
- 2) Funzionamento degli indicatori di coerenza.
 - a) l'Organizzazione auspica che nell'indicatore¹ vengano inseriti degli elementi caratteristici dell'attività del lavaggio auto quali, tra gli altri, il costo dello smaltimento fanghi (obbligatoria, almeno una volta l'anno, l'analisi e lo scarico degli stessi), la manutenzione del depuratore acque presente sotto l'impianto, la sostituzione delle spazzole di pulitura.
 - b) Tali parametri rappresenterebbero sia costi caratteristici della gestione, sia obblighi di legge ai sensi del Decreto Ambientale parte III e IV; renderli espliciti nel quadro Z inoltre, renderebbe possibile rilevare gli impianti non in regola rispetto a tali normative.
 - c) L'Organizzazione afferma, inoltre, che la sostituzione delle spazzole sarebbe "un costo semi fisso", il cui deterioramento e la sostituzione non sarebbero proporzionali al numero di lavaggi, ma dipenderebbero soprattutto dalle condizioni climatiche.

L'Organizzazione Confartigianato Imprese, con nota del 7 novembre 2014, ha formulato alcune richieste ed osservazioni in merito alla revisione dello studio.

- 1) Premessa
 - a) L'Organizzazione premette che il settore si troverebbe in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica. In tale contesto, viene rappresentato che lo studio di settore potrebbe "risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di

¹ L'organizzazione non indica a quale specifico indicatore fa riferimento.

cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttiva in termini di ricavi delle imprese". Al riguardo viene rilevato che le tariffe nel settore sarebbero "ferme" e che la percentuale di incidenti e/o avarie per guasti meccanici o tecnici sarebbe "in netta flessione a causa della riduzione del volume di traffico sulle strade". Tale riduzione sarebbe anche conseguenza "della corretta prevenzione svolta a seguito di controlli più serrati ed incisivi delle forze dell'ordine".

b) Nel condividere "la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio", richiede però che siano date indicazioni agli uffici territoriali "di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello" stesso .

c) Esprime un parere favorevole sulla versione revisionata dello studio di settore, subordinandolo al recepimento delle osservazioni formulate.

2) Gruppi omogenei – *cluster*.

a) Deposito giudiziario: In base alla classificazione ATECO 2007, i contribuenti che dichiarano di esercitare un'attività individuata dal codice 52.10.10 sono esclusi dallo studio in oggetto. Tale codice attività rientra, infatti, tra quelli previsti per lo studio VG73A. L'Organizzazione rileva, al riguardo, che "le imprese che svolgono l'attività di traino e soccorso stradale, codice di attività 52.21.60, ricompreso nello studio VG96U, svolgono per conto di Procure e Preture anche l'attività di deposito giudiziario". Lo stesso potrebbe valere per le imprese che svolgono attività di cui al codice 52.21.50 – "Gestioni di parcheggi o autorimesse, parcheggi per biciclette, rimessaggio di roulotte e camper". L'Organizzazione fa presente, quindi, che "dette imprese svolgono unitariamente dette attività che, invece, si cerca di separare" ed esprime "forte preoccupazione circa l'eccessiva mappatura di attività che generalmente sono svolte in maniera unitaria dalla medesima impresa". Tali circostanze comporterebbero che l'impresa debba "misurare dettagliatamente la percentuale di attività svolta tra quella di soccorso stradale, di autorimessa, di custodia e/o di deposito giudiziario" e ne conseguirebbe il rischio "di anno in anno di vedersi applicare studi diversi".

b) Suddivisione *cluster*. È valutata positivamente la differenziazione tra imprese operata con il *cluster* 4 – Soccorso stradale e il *cluster* 5 – Soccorso stradale di più grandi dimensioni.

3) Stima dei ricavi.

a) Correttivi crisi: Visto il perdurare della crisi economica, l'Organizzazione manifesta la necessità di prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Oltre ai correttivi settoriali (differenziati per *cluster* e territorio), vengono richiesti correttivi individuali al fine di cogliere eventuali rigidità

strutturali delle imprese che *“non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo”*.

4) **Indicatori di normalità economica.**

a) Indicatore dell'incidenza dei costi residuali. L'Organizzazione evidenzia che l'indicatore in oggetto potrebbe risentire dell'influenza di *“componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dello stesso. Si tratterebbe *“dell'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*. La Confartigianato, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, osserva che *“l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Chiede pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Suggerisce *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari””*. Ritiene tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

5) **Indicatori economici di coerenza.**

a) L'Organizzazione fa presente che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero:

i. *“Margine per addetto non dipendente;*

ii. *Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”*.

Con riguardo all'indicatore del *“Margine per addetto non dipendente”*, viene fatto rilevare che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre viene sottolineato che l'analisi alla base dell'indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l'impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto *“margine”* ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti””*. Conseguentemente, l'individuazione dei valori di soglia minima nell'indicatore *“margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla

congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“margine per addetto non dipendente”* verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. L’indicatore sarebbe direttamente interessato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.)”*, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’indicatore di *“copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risulterebbero coerenti le imprese che non dispongono di beni di terzi o che presentano uno *stock* di beni strumentali già ammortizzato. L’Organizzazione ritiene quindi che l’indicatore in argomento tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

b) Indicatore di coerenza del *“Valore Aggiunto lordo per addetto”*:

Con riguardo all’indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, l’Organizzazione osserva che il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenzia inoltre che la presenza di apprendisti potrebbe alterare il risultato della coerenza sull’indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). L’Organizzazione propone un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*.

L’Organizzazione osserva inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia *“(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi*

l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)".

c) Correttivi crisi nella valutazione della coerenza:

L'Organizzazione chiede che per tutti gli indici di coerenza *“siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”*.

6) Semplificazione dei dati richiesti nei modelli.

a) In ottica di semplificazione, l'Organizzazione rileva che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi *“laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”*. Osserva che, non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per *“l'analisi discriminante”*, non è in grado di proporre le possibili informazioni *“potenzialmente eliminabili o accorpabili”*.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione a quanto evidenziato nei punti sopra elencati da Federlavaggi, si riportano di seguito alcune considerazioni.

1) Funzione di stima dei ricavi.

a) In relazione alla densità abitativa del luogo in cui è ubicato l'impianto, si osserva che, sebbene tale aspetto non sia considerato da una specifica variabile all'interno della funzione di regressione, gli effetti della territorialità sulla stima dei ricavi rilevano attraverso la presenza, nella funzione di regressione, di differenziali relativi alle territorialità del livello delle retribuzioni e del livello del reddito a livello comunale. Tali differenziali sono applicati rispettivamente alle variabili: *“Collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale e familiari diversi (percentuale di lavoro prestato diviso 100), Associati in partecipazione (percentuale di lavoro prestato diviso 100) e Soci (percentuale di lavoro prestato diviso 100) escluso il primo socio”* e *“Logaritmo in base 10 di COSTI TOTALP”*.

b) Per quanto riguarda la dotazione di una eventuale stazione di rifornimento, si rappresenta che il valore dei beni strumentali rileva nella funzione di regressione (attraverso trasformazioni non lineari) ai fini della stima dei ricavi in tutti i *cluster* dello studio. In merito, ci si riserva di prevedere l'informazione relativa alla presenza di stazione di rifornimento in occasione di una successiva evoluzione dello studio.

c) In relazione al numero delle piste o dei tunnel di lavaggio si rappresenta, oltre a quanto già precisato al punto precedente, che nel

modello dello studio di settore in oggetto sono già presenti i righe E01 – *“Impianti automatici e semi-automatici per autolavaggio”* ed E02 – *“Postazioni di lavaggio veicoli self-service”*. Ci si riserva di integrare le informazioni rilevabili dal modello in occasione di una successiva evoluzione dello studio, anche a seguito dello specifico contributo che le Organizzazioni di categoria vorranno fornire in tale sede.

- 2) Funzionamento degli Indicatori di Coerenza:
 - a) Si ritiene opportuno premettere che non è chiaro a quale degli indicatori previsti per lo studio in oggetto si riferisca la richiesta di introduzione di elementi caratteristici dell’attività del lavaggio auto. Laddove ci si riferisse agli indicatori *“Resa dei consumi di energia elettrica”* e *“Resa dei consumi di acqua”*, si osserva che tali indicatori sono dati rispettivamente dal rapporto tra ricavi e consumo di energia elettrica (Kwh) e tra ricavi e consumo di acqua (litri). Il sostenimento di costi specifici del genere indicato dall’Organizzazione non rileva ai fini del calcolo degli indicatori in questione. Qualora, invece, ci si riferisse agli indicatori di coerenza *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, *“Margine per addetto non dipendente”* o *“Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e gli ammortamenti”*, si osserva che i costi in parola, in quanto *“caratteristici della gestione”* e obbligatori *“ai sensi del “Decreto Ambientale parte III e IV”*, non dovrebbero alterare sostanzialmente il funzionamento degli indicatori menzionati.
 - b) Ci si riserva in ogni caso, ai fini di una compiuta rilevazione di tali costi caratteristici, la possibilità di integrare il modello in occasione di una successiva evoluzione dello studio, tenendo conto anche dei singoli contributi che le Organizzazioni stesse vorranno fornire.
 - c) In relazione ai costi per la sostituzione delle spazzole ed all’influenza delle condizioni climatiche sulla frequenza della loro sostituzione, si rappresenta che, al momento, in assenza di dati elaborabili, non è possibile tenere conto di tali aspetti nella definizione dell’analisi della coerenza per lo studio in esame. È opportuno in questa sede precisare che la stima della *“plausibilità economica”* operata attraverso tale analisi tiene conto delle relazione tra le principali grandezze economiche rilevabili attraverso il modello degli studi di settore (tra le quali, nel caso specifico, non figura un dato di dettaglio così specifico come quello richiamato dall’Organizzazione). Si sottolinea peraltro che, anche disponendo delle relative informazioni, analizzare l’impatto delle condizioni climatiche ai fini dell’analisi di coerenza appare, da una prima verifica in merito, un’ipotesi tecnicamente poco praticabile.

In relazione a quanto evidenziato nei punti sopra elencati da Confartigianato Imprese, si riportano di seguito alcune considerazioni:

- 1) Premessa
 - a) Si rinvia al successivo punto 3 a).

b) In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si rammenta, da ultimo, quanto richiamato dalla recente Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 in merito all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore: “[...] nell'evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”.

2) Gruppi omogenei - *cluster*

a) In relazione a quanto rappresentato per i contribuenti che esercitano l'attività di deposito giudiziario di veicoli in base al codice ATECO 52.10.10, si rileva che tale codice include le seguenti attività:

- i. “*gestione di magazzini e depositi per merci di ogni tipo: gestione di silos, magazzini generali, depositi doganali, serbatoi eccetera*”;
- ii. “*depositi giudiziari di veicoli*”.

Il codice 52.10.10 rientra tra quelli previsti per lo studio di settore VG73A, all'interno del quale sono ricomprese attività eterogenee rispetto a quelle tipiche dello studio VG96U. Si fa presente che, ai fini dell'individuazione dello studio di settore da applicare, vale il criterio generale dell'attività prevalente, intesa come attività dalla quale deriva la maggior parte dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta.

b) *Suddivisione cluster*. Si prende atto della positiva valutazione sulla differenziazione tra imprese operata con il *cluster* 4 – “*Soccorso stradale*” e il *cluster* 5 – “*Soccorso stradale di più grandi dimensioni*”.

3) Stima dei ricavi

a) Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) *Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all'osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o tramite il *software Segnalazioni*.

4) Indicatori di normalità economica

a) Indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*. Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell’indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l’*“Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la *“possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli *“Oneri diversi di gestione”*, della *“componente TASI dovuta dalle imprese”*. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli *“Oneri diversi di gestione”*, le stesse sono state individuate in modo *“cautelativo”* e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

5) Indicatori economici di coerenza.

- a) **Indicatori di coerenza *“Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”***. Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.
- b) **Indicatore di coerenza del *“Valore Aggiunto lordo per addetto”***. Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.
- c) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza**. Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

6) Semplificazione dei dati richiesti nei modelli.

- a) In merito alla richiesta dell’Associazione di procedere, nell’ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini

dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i *“Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi”*, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla documentazione relativa all'elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l'esame dei prototipi degli studi di settore.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio VG96U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, *“...al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali”*.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali,

rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012 e 23 maggio 2013.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG31U

(Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori)

Codici attività:

45.20.10 - Riparazioni meccaniche di autoveicoli;

45.20.20 - Riparazione di carrozzerie di autoveicoli;

**45.20.30 - Riparazione di impianti elettrici e di alimentazione
per autoveicoli;**

45.20.40 - Riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli;

**45.40.30 - Manutenzione e riparazione di motocicli e ciclomotori (inclusi
i pneumatici).**

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG31U (evoluzione dello studio di settore UG31U), con nota prot. RU n.112301 del 3 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis*, e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 25 settembre e 9 ottobre 2014, sono stati esaminati sia esempi

rilevati dalla Banca Dati degli studi di settore sia esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell’Agenzia delle Entrate, della SOSE e della seguente Organizzazioni:

- CNA;
- CNA AUTORIPARAZIONE;
- CONFARTIGIANATO AUTORIPARAZIONE;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 129813 del 14 ottobre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG31U.

Le Associazioni CNA AUTORIPARAZIONE e CONFARTIGIANATO IMPRESE, con nota congiunta inviata il 26 novembre 2014, hanno evidenziato le proprie valutazioni in merito allo studio WG31U, esprimendo *“un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate”*.

Premessa.

Le Organizzazioni premettono che il settore si troverebbe *“in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni”*. In particolare, le stesse evidenziano come in tale contesto *“lo studio potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, le capacità produttive in termini di ricavi delle imprese”*. Nel condividere *“la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”*, le Associazioni chiedono, però, che siano date indicazioni agli uffici territoriali *“di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell’applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo”*.

1 Gruppi omogenei – cluster.

Le Associazioni evidenziano, prendendo spunto dalla descrizione del cluster 17 (*“Officine che servono compagnie di assicurazione”*), come in realtà le officine non abbiano mai come clientela le compagnie di assicurazione. In particolare, la questione sarebbe sorta a seguito della nuova formulazione della sezione *“Tipologia di clientela”* del quadro D del modello WG31U, che vedrà, riportata dal quadro Z, l’informazione relativa alle *“Compagnie di assicurazione”* tra la clientela. Le Associazioni sottolineano come *“le compagnie di assicurazioni figurano o come*

controparti nelle convenzioni con le officine o come soggetti che saldano le riparazioni in assenza di convenzione; in entrambi i casi cliente finale della prestazione è sempre il proprietario/utilizzatore del veicolo”. Alla luce di quanto sopra esposto, le Organizzazioni auspicano un intervento nel modello o nelle relative istruzioni volto a chiarire, nel caso in cui le officine operino in convenzione con le compagnie di assicurazioni, “che si tratta di ricavi il cui incasso avviene direttamente dalle compagnie di assicurazioni”.

2 Stima dei ricavi.

2.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi. Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una “*congiuntura economica negativa*”, le Associazioni ritengono che dovrebbero esser previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell’effettivo impatto della crisi economica sui periodi d’imposta di applicazione dello studio “*rispetto alla base dati utilizzata per la revisione*”, al fine di rappresentare al meglio eventuali “*rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo*”.

2.2 Il valore dei beni strumentali. Le Associazioni, con riferimento al punto in argomento, rilevano come, a fronte di investimenti tecnologicamente avanzati ed economicamente costosi effettuati dalle imprese del settore, in questo momento di crisi, gli stessi non producano ricavi attesi ed adeguati. Le Organizzazioni richiedono, pertanto, “*un nuovo criterio di attribuzione dei ricavi relativamente al valore dei beni strumentali in funzione del loro effettivo utilizzo*”, atteso che, a parere delle stesse, “*l’attuale meccanismo non tiene conto dell’effettivo contributo di tali risorse alla produzione dei ricavi*”.

2.3 Soci lavoratori. Le Associazioni sostengono che nelle piccole realtà aziendali si verificherebbe che la parte dell’attività prettamente amministrativa venga svolta dai soli soci lavoratori. Potendo tale circostanza comportare una sovrastima dei ricavi, viene suggerito di introdurre “*un correttivo che tenga conto di tale modalità organizzativa*”.

2.4 Territorialità. Le Organizzazioni osservano come alcuni territori nonostante siano vicini a centri sviluppati, per le particolari caratteristiche morfologiche, abbiano “*scarse vie di comunicazioni (esempio zone montane) con conseguente difficoltà di accesso da parte di potenziali clienti*”. Le attività “*disseminate in tali regioni*” risulterebbero, a parere delle Associazioni, maggiormente penalizzate rispetto a quelle ubicate nei centri urbani. Le stesse ritengono, pertanto che occorra dare maggiore rilevanza alla territorialità al fine di tener conto anche di tali realtà. Inoltre viene richiesto di riservare una particolare attenzione alle imprese situate in zone di confine con altri Paesi europei (in particolare Austria e Slovenia)

“con i quali si amplia il divario fiscale e contributivo con gravi e pesanti ricadute in termini di svantaggio competitivo a danno delle imprese italiane”.

3 Indicatori di normalità economica.

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali. Le Organizzazioni evidenziano che l'indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* potrebbe risentire dell'influenza di *“componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dello stesso. Si tratterebbe *“dell'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*. Le Associazioni, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento, osservano che *“l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Chiedono pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Suggestiscono *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari””*. Le Associazioni ritengono tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

4 Indicatori economici di coerenza.

4.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Le Associazioni rappresentano che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero: il *“Margine per addetto non dipendente e l'Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”*. Con riguardo all'indicatore *“margine per addetto non dipendente”*, viene fatto rilevare che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre, viene sottolineato come l'analisi alla base dell'indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l'impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto *“margine”* ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”*. Conseguentemente,

l'individuazione dei valori di soglia minima nell'indicatore "*marginale per addetto non dipendente*", in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe "*inevitabilmente*" anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "*Margine per addetto non dipendente*" verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. L'indicatore sarebbe direttamente interessato da "*una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.)*", anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'indicatore "*Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*", sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) ovvero "*beni strumentali non completamente ammortizzati*", mentre dall'altra risulterebbero coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o "*che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato*". Le Organizzazioni ritengono quindi che l'indicatore in argomento tenderebbe ad essere "*pro-ciclico*", perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2 Indicatore di coerenza del "*Valore aggiunto lordo per addetto*".
Con riguardo all'indicatore "*Valore aggiunto lordo per addetto*", le Associazioni osservano che il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporterebbe l'impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti "*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*". Evidenziano inoltre che la presenza di apprendisti/lavoratori interinali/*voucher* potrebbe alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati ("*quindi, come se fossero ugualmente produttivi*"). Le Organizzazioni propongono un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti "*prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo*". Le Organizzazioni osservano inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale

anomalia “(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)”.

4.3 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Le Organizzazioni chiedono che per tutti gli indici di coerenza “siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”.

5 Dati e informazioni nei modelli.

5.1 Tipologia di clientela. Le Associazioni propongono di suddividere l’informazione da inserire nel nuovo modello WG31U, attualmente prevista al rigo Z29 (modello relativo al p.i.2012), “Imprese ed enti per l’assistenza a flotte aziendali”, in due distinti righi denominati rispettivamente:

- “Imprese per l’assistenza a flotte aziendali”;
- “Enti e amministrazioni pubbliche (con o senza flotta aziendale)”;

al fine di evidenziare che non sempre l’ente o l’amministrazione pubblica possiede una flotta aziendale.

5.2 Semplificazione. In ottica di semplificazione, le Organizzazioni ritengono indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi. Osservano però che, non essendo stata fornita nelle riunioni la documentazione per l’individuazione delle informazioni utilizzate per l’analisi discriminante, non sono in grado di proporre le possibili informazioni “potenzialmente eliminabili o accorpabili”. Propongono, pertanto, l’eliminazione di tutte le informazioni che “non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione a quanto rappresentato da CNA AUTORIPARAZIONE e CONFARTIGIANATO IMPRESE, si riportano di seguito alcune considerazioni:

Premessa.

In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si richiama, in questa sede, la Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014; al riguardo, in relazione all’utilizzo delle risultanze degli studi di settore, in tale documento di prassi è riportato il seguente inciso: “[...] nell’evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l’ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”.

1 **Gruppi omogenei – cluster.** In merito all’osservazione delle Associazioni circa la non corretta indicazione tra la clientela (sezione “*Tipologia di clientela*” del quadro D del modello WG31U) dell’informazione relativa alle “*Compagnie di assicurazione*”, atteso che, come le Associazioni stesse sottolineano, *le compagnie di assicurazioni figurano o come controparti nelle convenzioni con le officine o come soggetti che saldano le riparazioni in assenza di convenzione; in entrambi i casi cliente finale della prestazione è sempre il proprietario/utilizzatore del veicolo*”, si rappresenta quanto di seguito riportato. L’informazione, così come prevista nel quadro Z e come dovrebbe confluire nel nuovo modello WG31U, era stata oggetto di richiesta da parte delle stesse Associazioni in sede di precedente evoluzione dello studio. In particolare, in occasione della presentazione delle osservazioni relative all’approvazione dello studio VG31U le stesse, con nota congiunta del 15 novembre 2011, osservavano quanto segue: “*Al fine di meglio cogliere i fenomeni intervenuti nel settore, la categoria ritiene “necessario approfondire i parametri analitici riferiti alle imprese definite “autorizzati” e le imprese che operano in regime di “convenzione con le assicurazioni”. Con riferimento alla tipologia di clientela “assicurazioni”, viene richiesto di inserire la voce ulteriore “Compagnie di assicurazioni (con o senza convenzione)”*”. Tanto premesso, con riferimento alla proposta delle Associazioni di integrare le istruzioni alla compilazione del rigo del nuovo modello, ci si riserva di fornire eventualmente chiarimenti nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione.

2 **Stima dei ricavi.**

2.1 **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) *Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*”, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

2.2 **Il valore dei beni strumentali.** In merito alle osservazioni delle Associazioni sul punto in questione, si sottolinea, in particolar modo, come lo studio sia costruito tenendo conto della dotazione delle attrezzature e

come l'informazione relativa all'utilizzo dei beni strumentali soffrirebbe dei limiti legati alla difficile “*riscontrabilità*” del dato dichiarato.

2.3 Soci lavoratori. In merito all'ipotesi delle Associazioni di introdurre un “*correttivo*” che tenga conto della “*parte dell'attività prettamente amministrativa*” svolta dal socio lavoratore, si rappresenta quanto segue. La circostanza che una parte del personale dell'impresa si occupi dell'attività amministrativa non necessariamente implica una sovrastima dei ricavi, atteso che la gestione di tale attività di per sé è da considerarsi parte integrante dell'intero processo produttivo e rappresenta una caratteristica comune a tutti i contribuenti che applicano lo studio in esame. Pertanto, nella funzione di regressione i coefficienti sono stati individuati tenendo conto del complessivo apporto lavorativo dei soci, considerando, laddove presente, anche la parte dell'attività amministrativa. Inoltre si osserva che tale attività, nel caso in cui non fosse svolta dal socio lavoratore, parteciperebbe ugualmente alla stima dei ricavi attraverso altre variabili.

2.4 Territorialità. Lo studio, al fine di recepire le peculiarità che contraddistinguono i singoli territori, utilizza, per la stima del ricavo, una serie di differenziali territoriali: a livello comunale, relativi al livello dei canoni di affitto degli immobili commerciali; a livello provinciale, per classi di abitanti e per settore, relativi al livello delle retribuzioni; e, infine, a livello comunale, relativi al livello del reddito. Tanto premesso, in relazione alle questioni evidenziate, si rileva che l'Agenzia ha istituito, con provvedimento del Direttore 8 ottobre 2007, gli Osservatori Regionali, i quali hanno il compito di individuare eventuali elementi che caratterizzano, a livello locale, l'esercizio delle attività economiche oggetto degli studi di settore; tali elementi, qualora ritenuti rilevanti, possono contribuire sia al complesso processo di manutenzione degli studi stessi, sia alla fase applicativa in sede di accertamento. Infine, eventuali ulteriori specificità collegate a situazioni particolari, che dovessero determinare anomalie su congruità, normalità o coerenza, possono sempre essere segnalate nel quadro “*Note Aggiuntive*” di *GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*. In merito alla problematica relativa alle imprese situate nelle zone di confine che subirebbero uno “*svantaggio competitivo*” da Paesi europei (in particolare Austria e Slovenia), ci si riserva di valutare l'opportunità di intervenire anche alla luce degli ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno fornire, in sede di predisposizione delle informazioni per la prossima evoluzione dello studio.

3 Indicatori di normalità economica

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali. Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell'indicatore “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*” di componenti straordinari, tra i quali l’“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014,*

della componente Tasi dovute dalle imprese”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi””. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli “Oneri diversi di gestione”, della “componente TASI dovuta dalle imprese”. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli “Oneri diversi di gestione”, le stesse sono state individuate in modo “cautelativo” e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

4 Indicatori economici di coerenza.

4.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Al riguardo, si rinvia alle “Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1).

4.2 Indicatore di coerenza del “Valore aggiunto lordo per addetto”. Al riguardo, si rinvia alle “Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1).

4.3 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Al riguardo, si rinvia alle “Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1).

5 Dati e informazioni nei modelli.

5.1 Tipologia di clientela. Con riferimento alla proposta delle Associazioni di suddividere l’informazione da inserire nel nuovo modello WG31U, relativa alle “Imprese ed enti per l’assistenza a flotte aziendali”, in due distinti righe denominati rispettivamente:

- “Imprese per l’assistenza a flotte aziendali”
- “Enti e amministrazioni pubbliche (con o senza flotta aziendale)”,

ci si riserva di considerare le integrazioni suggerite in sede di predisposizione del quadro Z per la futura evoluzione dello studio.

5.2 Semplificazione. In merito alla richiesta dell'Associazione di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i *“Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi”*, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla documentazione relativa all'elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l'esame dei prototipi degli studi di settore.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG31U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze,

previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDI WG33U (Servizi degli istituti di bellezza)

Codici attività:

96.02.02 - Servizi degli istituti di bellezza;

96.02.03 - Servizi di manicure e pedicure;

96.09.02 - Attività di tatuaggio e piercing.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG33U (evoluzione dello studio VG33U), con note prot. RU n. 123331 del 30 settembre 2014 e RU n. 133067 del 20 ottobre 2014, inoltrate per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 20 ottobre e 3 novembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- CNA;
- CONFARTIGIANATO ;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 140813 del 4 novembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG33U.

Le Organizzazioni CNA e CONFARTIGIANATO IMPRESE, con nota congiunta del 19 novembre 2014, esprimendo un parere favorevole “*sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate*”, hanno rappresentato le proprie considerazioni in merito alla revisione dello studio WG33U.

In particolare, le Organizzazioni premettono che il settore si troverebbe in “*forti difficoltà*” a causa del “*persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni*”. Pur apprezzando l’attività di “*monitoraggio del settore attraverso lo studio*”, chiedono che vengano date indicazioni “*di estrema cautela*” circa la l’applicazione dello studio di settore da parte degli Uffici territoriali.

Di seguito è riportata una sintesi delle considerazioni avanzate.

1. Stima dei ricavi.

a) **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una “*congiuntura economica negativa*”, le Associazioni ritengono che dovrebbero esser previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell’effettivo impatto della crisi economica sui periodi d’imposta di applicazione dello studio “*rispetto alla base dati utilizzata per la revisione*”, al fine di rappresentare al meglio eventuali “*rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo*”.

b) **Poltrona/lettino in affitto.** In relazione al fenomeno della “*poltrona/lettino in affitto*”, le Associazioni osservano che lo stesso, pur rilevato dal modello del periodo di imposta di costruzione del nuovo studio (2012), non sarebbe tale da assumere una “*rilevanza statistica*” perché “*non era ancora così diffuso*”. I fattori produttivi delle imprese coinvolte risulterebbero “*superiori a quelli effettivamente utilizzati dall’impresa concedente, mentre i relativi ricavi (con relativa marginalità) sono dichiarati dall’impresa che ha preso in affitto la poltrona/lettino*”. Ne deriverebbe, a parere delle Associazioni, una “*sovrastima dei ricavi in capo al concedente*” che risulterebbe “*solo in parte attenuato dai ricavi derivanti dal canone pagato al concedente per l’affitto della poltrona/lettino da parte del concessionario*”. A tal proposito, le Organizzazioni chiedono che agli Uffici territoriali dell’Agenzia vengano “*date indicazioni [...] affinché valutino con cautela le casistiche in cui il contribuente concede in affitto la poltrona/lettino*”.

c) **Imprese con più unità locali.** Vengono chieste *“indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori”* da segnalare agli uffici territoriali dell’Agenzia anche per quelle imprese che operano con più unità locali, in quanto, secondo quanto affermato, *“la produttività dei servizi realizzati nelle diverse sedi non può essere pari alla produttività dei “fattori” come se fossero presenti in una unica unità locale”*. Invece, ai fini della stima dei ricavi *“i fattori produttivi delle diverse sedi sono sommati come se fossero in una unica sede”*.

d) **Beni strumentali.** L’adeguamento relativo alle normative (DM n. 110 del 2011) riguardanti la *“messa a norma dei beni strumentali”* avrebbe indotto alcune imprese ad un accantonamento dei beni *“non più utilizzabili e non più vendibili sul mercato”*, in attesa di *“una situazione congiunturale economica migliore che consenta di sostenere i costi per la loro messa a norma”*. Le imprese che hanno optato per l’acquisizione dei beni in locazione finanziaria si troverebbero *“a dover pagare i canoni residui senza che i beni concorrano alla formazione del valore dei ricavi”*. Le Organizzazioni chiedono che vengano date agli Uffici territoriali dell’Agenzia *“indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese”*.

e) **Territorialità.** Secondo le Organizzazioni lo studio non coglierebbe adeguatamente le *“differenze territoriali che possono incidere in misura molto rilevante sui risultati commerciali delle imprese a seconda dell’ubicazione e delle differenti possibilità di lavoro (bacino di utenza)”*, in particolare per le imprese situate in zone montane o pedemontane, *“rispetto alle città capoluogo”*. Al riguardo chiedono *“che siano date agli uffici territoriali dell’Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese”*.

f) **Aree colpite da eventi calamitosi.** CNA e CONFARTIGIANATO richiamando i molteplici eventi di calamità naturale verificatisi in Italia negli ultimi anni, chiedono specifiche previsioni al riguardo, *“per tutti i territori e al ricorrere delle relative condizioni”*, nella *“elencazione standardizzata”* delle cause di esclusione dall’applicazione degli studi di settore. Per quanto attiene invece le imprese *“che non possono fare valere l’esclusione ma che hanno comunque avuto ripercussioni dagli eventi calamitosi”*, le Organizzazioni chiedono che *“siano valutate con cautela dagli uffici territoriali”*.

2. Indicatori di normalità economica.

a) **Indicatore dell’incidenza dei costi residuali.** Le Organizzazioni evidenziano che l’indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* potrebbe risultare influenzato dai *“componenti straordinari”* quali quelli relativi a *“l’Irapp sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014 della componente Tasi dovute dalle imprese”*, che *“potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dell’indicatore menzionato. Le Associazioni, consapevoli della possibilità di ricalcolare l’indicatore depurato da dette componenti di costo che altererebbero il comportamento dell’indicatore,

evidenziano che *“l’esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. CNA e CONFARTIGIANATO, chiedendo che tale non normalità venga corretta suggeriscono *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell’indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari””, in quanto tale soluzione permetterebbe, di non dover “attendere la prossima evoluzione dello studio” e di “neutralizzare” quindi i costi residuali suddetti già a partire dal periodo d’imposta 2014.*

b) **Poltrona/lettino in affitto.** Le Organizzazioni rappresentano che le variabili presenti nel modello relative alla *“poltrona/lettino in affitto”, sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto”* potrebbero generare delle *“anomalie nell’applicazione degli indicatori di normalità economica”*. A tal proposito chiedono che vengano date specifiche indicazioni agli uffici territoriali dell’Agenzia delle entrate al fine di valutare *“con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni”*.

3. Indicatori economici di coerenza.

a) **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”.** CNA e CONFARTIGIANATO rappresentano che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero: il *“Margine per addetto non dipendente”* e l’*“Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”*. Per quanto concerne l’indicatore del *“Margine per addetto non dipendente”*, l’Associazione evidenzia che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre, viene sottolineato come l’analisi alla base dell’indicatore presenterebbe notevoli limiti, in particolar modo in momenti di forte congiuntura economica negativa come quello attuale. Parrebbe che, pur di mantenere in vita l’impresa, gli operatori del settore, in situazione di crisi, arrivino a contrarre fortemente i loro *“marginari di guadagno”*. Questo fenomeno causerebbe prima di tutto la riduzione del cosiddetto *“margine”* e di conseguenza l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti””*. Di conseguenza, l’individuazione dei valori di soglia minima nell’indicatore *“Margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene sottolineato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“Margine per addetto non dipendente”*

coinciderebbe, in sostanza, con il risultato d'esercizio. L'indicatore risulterebbe influenzato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.)”*, nell'intento di cogliere situazioni di marginalità economica. CONFARTIGIANATO e CNA sottolineano che tali aspetti non risulterebbero colti neanche nella stima del ricavo di congruità. In relazione all'indicatore di *“copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, le Organizzazioni rilevano che, dall'analisi degli esempi effettuata nel corso delle riunioni, risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre le imprese che non dispongono di beni di terzi o che presentano uno *stock* di beni strumentali già ammortizzato risulterebbero coerenti. Pertanto, le Associazioni ritengono che l'indicatore in questione tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, in quanto *“penalizzerebbe”* gli operatori che investono, con un gravoso sforzo economico e finanziario, in beni strumentali, nella speranza di uscire dalla crisi.

b) **Indicatore di coerenza del “Valore aggiunto lordo per addetto”**. Con riguardo all'indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, le Organizzazioni osservano che il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporterebbe l'impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima scelti, in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenziano, inoltre, che la presenza di apprendisti potrebbe alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). Le Associazioni propongono un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*. Le Organizzazioni osservano inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termine di giornate retribuite) comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (*“(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)”*).

c) **Poltrona/lettino in affitto**. Il fenomeno della *“poltrona/lettino in affitto”*, analogamente a quanto riferito al punto 2b), secondo le Associazioni, potrebbe *“determinare anomalie nell'applicazione degli indicatori di coerenza economica”*. Le Organizzazioni chiedono che *“siano date indicazioni agli uffici*

territoriali dell’Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni”.

d) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza.** Le Associazioni chiedono, inoltre, che siano previsti per *“tutti gli indici di coerenza”* adeguati *“correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”.*

4. **Dati e informazioni nei modelli.**

a) **Semplificazione.** In ottica di semplificazione, le Organizzazioni affermano che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi *“laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”.*

b) **Poltrona/lettino in affitto.** Le Associazioni ritengono che (come già evidenziato precedentemente), nonostante dalle informazioni raccolte relative alla *“poltrona/lettino in affitto”* non sia emersa *“una rilevanza statistica”*, sia necessario mantenere le relative variabili e specificare nelle istruzioni *“in quali righe devono essere indicati i componenti positivi e negativi relativi alla poltrona/lettino in affitto”.* Al riguardo, richiedono ulteriori precisazioni, e in particolare: che *“i canoni percepiti dal concedente debbano essere indicati al rigo “Altri proventi considerati ricavi”;* relativamente al concessionario, *“qualora non siano distinti nel contratto le componenti del canone da imputare alle diverse variabili specifiche (es.: materie prime, energia elettrica, affitto negozio, affitto della poltrona/lettino, ecc.)”*, che il canone *“possa essere indicato cumulativamente nel rigo relativo al “Costo per il godimento dei beni di terzi”*, evidenziando *“nel “di cui” per canoni di locazione non finanziaria per beni mobili strumentali la quota del canone riferito alla sola postazione affittata”.* In riferimento ai beni strumentali, inoltre, ritengono *“che il concedente debba ordinariamente indicarne il valore in F29, mentre il concessionario non debba indicare il valore dei beni strumentali in quanto già rilevanti attraverso il costo sostenuto per canoni di noleggio dei beni non in locazione finanziaria”.*

c) **Prezzi delle principali tariffe** – viene sottolineato che, spesso, gli imprenditori, al fine di *“incentivare lo svolgimento dell’attività in giornate con scarso afflusso di clientela”*, proporrebbero alla clientela, in alcune giornate della settimana, tariffe più basse per i servizi resi rispetto al consueto listino prezzi. A tal proposito chiedono che nelle istruzioni venga illustrato che *“devono essere indicate nel modello le tariffe “mediamente” applicate”.*

d) **Apporto lavorativo del titolare** – CNA e CONFARTIGIANATO riferiscono che i titolari delle imprese non necessariamente svolgerebbero la propria attività in modo continuativo e a tempo pieno nella propria impresa. Al riguardo, similmente a quanto contemplato per le società o per i collaboratori familiari, chiedono che venga riportata la figura del titolare *“nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili*

sulle quali, di fatto, è attualmente “compreso” l’apporto lavorativo del titolare a prescindere dal suo effettivo apporto lavorativo”.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che si ritiene che gli esempi analizzati in sede di riunione abbiano permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG33U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In merito a quanto evidenziato dalle Organizzazioni, si fa presente quanto di seguito riportato.

1. Stima dei ricavi.

a) **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** In relazione alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) *Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

b) **Poltrona/lettino in affitto.** Per quanto attiene il fenomeno della “*Poltrona/lettino in affitto*”, si fa presente che le variabili di riferimento, richieste tramite il modello VG33U allegato ad Unico 2013 nei righi Z03 (“*Costi sostenuti per l’utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi*”), Z05 (“*Ricavi derivanti dalla messa a disposizione di postazioni di lavoro ad altri soggetti abilitati a svolgere l’attività in forma di impresa*”) e Z06 (“*Ricavi derivanti dall’utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi*”), non sono risultate rilevanti né ai fini dell’analisi discriminante né ai fini della definizione della funzione di ricavo. Ciononostante, nel caso in cui si verificassero particolari circostanze, di cui lo studio dovesse non tenere adeguatamente conto, anche a seguito dell’eventuale introduzione di specifici correttivi “*crisi*”, le stesse potranno essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di *GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

c) **Imprese con più unità locali.** In relazione alle imprese che operano con più unità locali e alla “*produttività dei servizi realizzati nelle diverse sedi*”, che, a parere delle Organizzazioni, “*non può essere pari alla produttività dei “fattori*”,

si rileva che tale affermazione risulta non confortata da un adeguato corredo informativo. Al riguardo ci si riserva di valutare l'opportunità di approfondire la problematica, sulla base di ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno fornire.

d) **Beni strumentali.** In relazione alla normativa sulla “*messa a norma*” dei beni strumentali, che avrebbe indotto alcune imprese, in alternativa al sostenimento dei relativi costi, ad optare per un accantonamento dei beni “*non più utilizzabili e non più vendibili sul mercato*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. Per le imprese che si trovano ad operare nel settore “*Servizi degli istituti di bellezza*”, si fa presente che le analisi che hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno successivo all'adeguamento per “*messa a norma*” dei beni strumentali. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle particolari situazioni reddituali specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Si rammenta al riguardo che il valore dei beni strumentali non utilizzati può non essere computato nel corrispondente rigo del quadro F (“*Elementi contabili*”), a condizione che non siano state dedotte le relative quote di ammortamento (si veda al riguardo la Circ. n. 54/E del 13 giugno 2001). Infine, si ricorda che particolari circostanze, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di GERICO ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

e) **Territorialità.** Lo studio, al fine di recepire le peculiarità che contraddistinguono i singoli territori, utilizza, per la stima del ricavo, l'analisi della territorialità generale a livello comunale, oltre che una serie di differenziali territoriali su base comunale relativi al livello del reddito a livello comunale e di differenziali territoriali a livello provinciale, per classi di abitanti e per settore, relativi alle retribuzioni. Inoltre, si ritiene che la presenza di differenziali relativi alle tariffe dei principali servizi dovrebbe cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all'ubicazione dell'esercizio. In relazione alle questioni evidenziate, si rammenta inoltre che l'Agenzia ha istituito, con provvedimento del Direttore 8 ottobre 2007, gli Osservatori Regionali, i quali hanno il compito di individuare eventuali elementi che caratterizzano, a livello locale, l'esercizio delle attività economiche oggetto degli studi di settore; tali elementi, qualora ritenuti rilevanti, possono contribuire sia al complesso processo di manutenzione degli studi stessi, sia alla fase applicativa in sede di accertamento. Infine, eventuali ulteriori specificità collegate a situazioni particolari, che dovessero determinare anomalie su congruità, normalità o coerenza, possono sempre essere segnalate nel quadro “*Note Aggiuntive*” di GERICO, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

f) **Aree colpite da eventi calamitosi.** In merito agli eventi di calamità naturali, si ritiene che le conseguenti problematiche possano essere poste all'attenzione degli Osservatori Regionali per le opportune analisi e approfondimenti. Particolari circostanze, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di *GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

2. Indicatori di normalità economica.

a) **Indicatore dell'incidenza dei costi residuali.** Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell'indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l'“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “*possibile criticità applicativa dell'indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d'imposta 2013 è possibile indicare anche l'importo dell'IMU dedotta per il citato periodo d'imposta. L'indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all'“ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile per quanto attiene l'indicazione nell'ambito degli “*Oneri diversi di gestione*” della “*componente TASI dovuta dalle imprese*”. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli “*Oneri diversi di gestione*”, le stesse sono state individuate in modo “*cautelativo*” e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

b) **Poltrona/lettino in affitto.** In merito alle “*casistiche della “Poltrona/lettino in affitto”*”, si ritiene che le stesse possano assumere rilevanza sotto il profilo dell'analisi di normalità economica solo in linea puramente teorica (l'esito di “*non normalità*” si potrebbe verificare nei casi in cui il risultato dell'indicatore “*Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi*” sia pari a zero). Si ricorda, ad ogni modo, che nel caso in cui si verificassero particolari circostanze, di cui lo studio dovesse non tenere adeguatamente conto, le stesse potranno essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di *GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

3. Indicatori economici di coerenza.

a) **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**. Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (Allegato 1).

b) **Indicatore di coerenza del “Valore aggiunto lordo per addetto”** - Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (Allegato 1).

c) **Poltrona/lettino in affitto**. In merito al fenomeno rappresentato dalle Associazioni “*Poltrona/lettino in affitto*”, si rimanda al riguardo alle considerazioni già espresse ai precedenti punti 1 lettera b) e 2 lettera b).

d) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza**

Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (Allegato 1).

4. Dati e informazioni nei modelli.

a) **Semplificazione** In merito alla richiesta dell’Associazione di procedere, nell’ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l’esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria (vedasi, quale esemplificazione, il successivo sottoparagrafo), anche al fine di una migliore gestione dell’eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell’analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righi. In merito alla documentazione relativa all’elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l’esame dei prototipi degli studi di settore.

b) **Poltrona/lettino in affitto**. In relazione alla richiesta di “*mantenere le variabili*” avanzata dalle Organizzazioni, si rappresenta che le stesse, presenti nel modello VG33U allegato ad Unico 2013 nei righi Z03 (“*Costi sostenuti per l’utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi*”), Z05 (“*Ricavi derivanti dalla messa a disposizione di postazioni di lavoro ad altri soggetti*”

abilitati a svolgere l'attività in forma di impresa") e Z06 (*"Ricavi derivanti dall'utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi"*) verranno inserite nel quadro D, secondo quanto già concordato, a suo tempo, nell'ambito del programma di evoluzione dello studio VG33U con le Associazioni stesse. Come di consueto i nuovi righi del quadro D saranno corredati da apposite istruzioni che ne illustreranno le modalità di compilazione. Al riguardo, si anticipa che la prospettata modalità di compilazione (per il concessionario, escludendo il valore dei beni strumentali relativo alle postazioni affittate dal corrispondente rigo del quadro F) appare non in linea con le attuali istruzioni alla compilazione di detto quadro.

c) **Prezzi delle principali tariffe.** In relazione alle *"tariffe differenziate"* delle prestazioni, con cui opererebbero le imprese *"a seconda dei giorni in cui sono effettuate cercando di incentivare lo svolgimento dell'attività in giornate con scarso afflusso di clientela"*, e per quanto attiene la richiesta avanzata di *"precisare nelle istruzioni che devono essere indicate nel modello le tariffe "mediamente" applicate"*, si osserva che, in relazione alle *"Tariffe dei principali servizi"* indicate nei righi da B18 al B34, per ciascuno dei servizi elencati deve essere indicata la tariffa applicata. Nel caso l'attività venga esercitata in più unità locali, l'indicazione delle tariffe applicate dovrà essere fornita per ciascuna unità. Ciò considerato, ci si riserva di valutare il fenomeno inserendo, in sede di predisposizione del prossimo quadro Z (*"Dati complementari"*), opportune informazioni relative alle *"tariffe differenziate"*, anche alla luce di ulteriori informazioni che le Organizzazioni vorranno fornire.

d) **Apporto lavorativo del titolare.** È necessario in primo luogo premettere che né l'apporto lavorativo del titolare (per le imprese individuali), né quello del primo socio (per le società) rilevano ai fini della regressione. Al riguardo, si evidenzia che la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nella definizione della funzione di ricavo non si tenga conto dell'*"apporto lavorativo"* del primo socio, dal momento che, nei casi in cui l'attività venga svolta in forma individuale, non si tiene conto dell'*"apporto lavorativo"* del titolare. Si precisa, inoltre, che al momento, il quadro A del modello studi di settore non prevede l'informazione relativa all'apporto del titolare. In ogni caso, si evidenzia che la significatività statistica dell'apporto del titolare può essere, al momento, soltanto *"ipotizzabile"* per la mancanza, allo stato, dei relativi dati. Si ricorda, infine, che per una corretta specificazione della funzione di regressione è opportuno inserire nel modello medesimo solo elementi che presentino una variabilità non trascurabile ed una plausibile riscontrabilità. Ciononostante, ci si riserva di valutare l'opportunità di introdurre, a seguito di confronto con le Organizzazioni interessate, apposite informazioni aggiuntive da utilizzare per la prossima evoluzione dello studio.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG33U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG34U (Servizi di acconciatura)

Codice Attività:

96.02.01 - Servizi dei saloni di barbiere e parrucchiere.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG34U (evoluzione dello studio di settore VG34U), con note prot. RU n. 76423 del 4 giugno 2014 e n. 90933 del 8 luglio 2014 inoltrate per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 23 giugno e 21 luglio 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Successivamente, con mail del 4 e del 28 agosto 2014 è stata convocata una terza riunione per il giorno 15 settembre 2014. Infine, con mail del 13 ottobre 2014 è stata convocata una quarta riunione per il giorno 20 ottobre, nel corso della quale è stato approfondito il funzionamento dell'indicatore di coerenza "*Numero servizi giornalieri per addetto*".

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- CNA;

- CNA BENESSERE E SANITÀ;
- CONFARTIGIANATO;
- CONFARTIGIANATO ACCONCIATORI;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 119470 del 22 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG34U.

Con nota congiunta del 21 novembre 2014, Cna e Confartigianato hanno formulato alcune richieste ed osservazioni in merito alla revisione dello studio.

Le Associazioni, in premessa, evidenziano che il settore si troverebbe in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica. In tale contesto, viene rappresentato che lo studio di settore potrebbe *“risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttiva in termini di ricavi delle imprese”*. Al riguardo, nel condividere *“la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”*, richiedono però che siano date indicazioni agli uffici territoriali *“di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell’applicazione dello studio di settore”*. Esprimono un parere favorevole sulla versione revisionata dello studio di settore, subordinato al recepimento delle osservazioni formulate.

Di seguito le richieste ed osservazioni formulate congiuntamente dalle Associazioni.

1) Gruppi omogenei

a) **Esercizi localizzati in strutture sanitarie, militari e in case per anziani ex cluster 2.** Le Organizzazioni evidenziano che nello studio evoluto non è più presente il *cluster* relativo agli *“esercizi localizzati in strutture sanitarie, militari e in case per anziani”* e chiedono di fornire agli uffici indicazioni di cautela nella valutazione di tali soggetti *“in quanto potrebbero trovarsi collocati in cluster che non rispondono alle loro caratteristiche”*.

b) **Numero postazioni di lavoro.** Cna e Confartigianato osservano che i dati relativi al numero di postazioni di lavoro e di lavaggio sarebbero scarsamente indicativi in quanto rappresenterebbero la struttura del salone ma non l’utilizzo dello stesso. Pertanto, ritengono opportuno *“utilizzare la sola parte degli addetti all’attività nell’individuazione dell’effettiva struttura aziendale”*.

2) Stima dei ricavi

a) **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** Le Associazioni, visto il perdurare della crisi economica, manifestano la necessità di prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Oltre ai correttivi settoriali (differenziati per *cluster* e territorio), vengono richiesti correttivi individuali al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che *“non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo”*.

b) **Poltrona in affitto.** Le Organizzazioni evidenziano che, anche se dai dati dichiarati nel periodo d'imposta 2012 non è emersa la *“poltrona in affitto”* come un fenomeno rilevante (in quanto probabilmente ancora poco diffuso), occorrerebbe dare indicazioni di cautela agli uffici in merito alla valutazione dei soggetti che concedono in affitto la poltrona. Al riguardo osservano che i fattori produttivi di tali imprese sarebbero utilizzati solo in parte dalle stesse e tale circostanza determinerebbe il rischio di sovrastima dei ricavi *“solo in parte attenuato dai ricavi derivanti dal canone pagato al concedente per l'affitto della poltrona da parte del concessionario”*.

c) **Imprese con più unità locali.** Le Associazioni segnalano che per le imprese che operano con più unità locali si potrebbe determinare una criticità nella stima dei ricavi in quanto asseriscono che *“i fattori produttivi delle diverse sedi sono sommati come se fossero in una unica sede”*, laddove invece *“la produttività dei servizi realizzati nelle diverse sedi non può essere pari alla produttività dei “fattori” come se fossero presenti in una unica unità locale”*. Pertanto, chiedono indicazioni di cautela per gli uffici ai fini della gestione dei contraddittori relativi a tali tipologie di imprese.

d) **Pensionati.** Cna e Confartigianato osservano che è presente un correttivo che riduce la stima dei ricavi per l'imprenditore individuale che è anche pensionato. Tuttavia, tale correttivo non è previsto anche per le società laddove tutti i soci sono pensionati. In merito, *“fermo restando che si ritiene che il correttivo debba essere esteso anche ai soci di società o collaboratori dell'impresa familiare”*, chiedono indicazioni di cautela per gli uffici ai fini della gestione dei contraddittori relativi a tali tipologie di imprese.

e) **Territorialità.** Le Associazioni sostengono che le differenze territoriali non sarebbero adeguatamente colte dallo studio e ciò potrebbe determinare un'incidenza rilevante sui risultati conseguiti dalle imprese, a seconda dell'ubicazione e dei differenti bacini di utenza. In particolare, *“per le imprese che svolgono l'attività nelle zone montane o pedemontane che risentono di maggiori costi di produzione causati da più elevati costi di*

approvvigionamento di prodotti, acqua ecc., anche dovuti a condizioni climatiche particolarmente sfavorevoli, rispetto alle città capoluogo”. Pertanto, chiedono “che siano date agli uffici territoriali dell’Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese”.

f) **Consumi di energia.** Cna e Confartigianato osservano che i consumi di energia non sono correlabili ai ricavi delle imprese per una molteplicità di fattori, quali ad es. la tipologia dell’impianto elettrico, l’obsolescenza delle attrezzature utilizzate, la presenza di impianti di condizionamento con diversi livelli di efficienza energetica e la dimensione dei locali. Tanto premesso, sostengono che, a parità di consumi di energia, i volumi d’affari delle imprese potrebbero essere molto diversi tra loro e pertanto propongono di non utilizzare, nella stima dei ricavi, il dato relativo ai consumi. Al riguardo chiedono per gli uffici *“indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi alla quota dei ricavi attribuiti a tale variabile in quanto potrebbe portare ad una sovrastima di ricavi”.*

g) **Aree colpite da eventi calamitosi.** Le Associazioni, richiamando l’attenzione sugli eventi calamitosi che hanno colpito l’Italia negli ultimi tempi, chiedono specifiche previsioni al riguardo, *“per tutti i territori e al ricorrere delle relative condizioni”*, nella *“elencazione standardizzata”* delle cause di esclusione dall’applicazione degli studi di settore. Per le imprese che non potranno far valere l’esclusione *“ma che hanno comunque avuto ripercussioni dagli eventi calamitosi”* chiedono una valutazione di cautela da parte degli uffici.

3) **Indicatori di normalità economica**

a) **Indicatore dell’incidenza dei costi residuali.** Le Organizzazioni evidenziano che l’indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* potrebbe risultare influenzato dai *“componenti straordinari”* quali quelli relativi *“all’Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014 della componente Tasi dovute dalle imprese”*, che *“potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dell’indicatore menzionato. Le Associazioni, consapevoli della possibilità di ricalcolare l’indicatore depurato da dette componenti di costo che altererebbero il comportamento dell’indicatore, evidenziano che *“l’esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Cna e Confartigianato, chiedendo che tale non normalità venga corretta, suggeriscono *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell’indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari””,* in quanto tale soluzione permetterebbe, di non dover *“attendere la prossima evoluzione dello studio”* e di *“neutralizzare”* quindi i costi residuali suddetti già a partire dal periodo d’imposta 2014.

b) **Poltrona in affitto.** Le Organizzazioni rappresentano che le casistiche relative alla “*poltrona in affitto*”, sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto” potrebbero generare delle “*anomalie nell’applicazione degli indicatori di normalità economica*”. A tal proposito chiedono che vengano date indicazioni agli uffici “*affinchè valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni*”.

4) **Indicatori economici di coerenza**

a) **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”.** Le Organizzazioni rilevano che “*gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese*” sarebbero:

- i. *Margine per addetto non dipendente;*
- ii. *Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti.*

Con riguardo all’indicatore “*Margine per addetto non dipendente*”, viene fatto rilevare che “*i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità*”. Inoltre viene sottolineato che l’analisi alla base dell’indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l’impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto “*margin*” ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, “*soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”*”. Conseguentemente, l’individuazione dei valori di soglia minima nell’indicatore “*margin per addetto non dipendente*”, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe “*inevitabilmente*” anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “*margin per addetto non dipendente*” verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. L’indicatore sarebbe direttamente interessato da “*una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.)*”, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità

economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’*“Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risulterebbero coerenti le imprese che non dispongono di beni di terzi o che presentano uno *stock* di beni strumentali già ammortizzato. Le Organizzazioni ritengono quindi che l’indicatore in argomento tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

b) **Indicatore di coerenza *“Valore aggiunto lordo per addetto”***. In merito all’ indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, le Organizzazioni osservano che il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporterebbe l’impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima scelti, in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenziano inoltre che la presenza di apprendisti/*voucher* potrebbe alterare il risultato della coerenza sull’indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). Le Associazioni propongono un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*. Le Organizzazioni osservano inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità) comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (*“es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante”*).

c) **Indicatore di coerenza *“Numero dei servizi giornalieri per addetto”***. Cna e Confartigianato rilevano alcune criticità nel calcolo dell’indicatore di coerenza *“Numero dei servizi giornalieri per addetto”*. In particolare, evidenziano che il valore soglia sarebbe più basso per le imprese di più grandi dimensioni e per i *franchising* rispetto ai saloni tradizionali e, a

parere delle Associazioni, ciò dipenderebbe dalla circostanza che *“nella formula sono utilizzati i ricavi complessivi e non solo quelli relativi ai servizi di taglio+messa in piega (per le donne)”*. Un altro elemento di criticità sarebbe rappresentato dal differente trattamento del titolare dell'impresa individuale rispetto ai soci nel caso di società, in quanto l'apporto del titolare sarebbe proporzionato ai giorni di effettivo esercizio dell'attività mentre quello dei soci si baserebbe esclusivamente sulla percentuale di lavoro prestato. Inoltre, sostengono che l'indicatore non dovrebbe tener conto degli apprendisti che non possono svolgere i servizi completi fino al termine dell'apprendistato. Tanto rappresentato, le Associazioni ritengono che tale indicatore *“debba essere sospeso o reso sperimentale in sede di applicazione, cioè in attesa di una sua revisione che tenga conto delle criticità segnalate”*.

d) **Poltrona in affitto.** Le Organizzazioni rappresentano che le casistiche relative alla *“poltrona in affitto”, sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto* potrebbero generare delle *“anomalie nell'applicazione degli indicatori di coerenza economica”*. A tal proposito chiedono che vengano date indicazioni agli uffici *“affinchè valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni”*.

e) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza.** Le Associazioni chiedono che siano previsti per *“tutti gli indici di coerenza”* adeguati *“correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”*.

5) **Dati e informazioni nei modelli**

a) **Semplificazione.** In ottica di semplificazione, le Organizzazioni rilevano che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nel modello dello studio *“laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”*. A titolo di esempio, individuano alcune informazioni che potrebbero essere eliminate quali: *“il “di cui” consumi di energia elettrica del quadro B”, “i costi delle materie prime destinate alla produzione dei servizi, mantenendo solo quelle delle merci destinate alla rivendita (per differenza sarebbe determinabile quello dei beni destinati alla produzione dei servizi)”*.

b) **Costo dei beni destinati alla produzione dei servizi/rivendita.** Le Associazioni evidenziano l'importanza delle informazioni relative al costo dei beni destinati alla produzione dei servizi e dei costi relativi ai beni destinati alla rivendita e sostengono che, qualora non si ritenga opportuna l'eliminazione del rigo *“Costo dei materiali di consumo utilizzati per la prestazione dei servizi”* (proposta al precedente punto a)), si dovrebbe prevedere un controllo in quanto *“la somma di tali righe dovrebbe essere pari alla somma già presente nel modello del totale degli acquisti effettuati”*.

nell'anno". Inoltre, occorrerebbe precisare nelle istruzioni che si tratta dei costi sostenuti *"nell'anno"*, senza tener conto del valore delle rimanenze.

c) **Poltrona in affitto.** Le Associazioni sostengono che, benché il fenomeno della *"poltrona in affitto"*, sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, non abbia assunto una rilevanza statistica sulla base dei dati dichiarati nel periodo d'imposta 2012, occorre mantenere le informazioni nel modello in quanto ritengono che, in futuro, il fenomeno si svilupperà in maniera rilevante. Le Organizzazioni chiedono di chiarire nelle istruzioni in quali righe devono essere inseriti i componenti positivi e negativi relativi alla poltrona in affitto. In particolare, propongono di indicare i canoni percepiti dal concedente nel rigo *"Altri proventi considerati ricavi"* ed il costo sostenuto dal concessionario, (*"qualora non siano distinte nel contratto le componenti del canone da imputare alle diverse variabili specifiche"*), nel rigo *"Costo per il godimento dei beni di terzi"*, specificando nel *"di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria e di noleggio"* la quota del canone riferita alla poltrona. Infine, osservano che solo il concedente debba indicare il valore dei beni strumentali in F29 e non anche il concessionario che, invece, sostiene il costo per canoni di noleggio dei beni non in locazione finanziaria.

d) **Prezzi delle principali tariffe.** Cna e Confartigianato evidenziano che, nel settore, è sempre più diffusa la pratica di proporre tariffe differenziate a seconda dei giorni in cui viene richiesto il servizio *"cercando di incentivare lo svolgimento dell'attività in giornate con scarso afflusso di clientela"*. Al riguardo, chiedono di precisare nelle istruzioni che nel modello andrebbero inserite le tariffe mediamente applicate.

e) **Apporto lavorativo del titolare.** Le Organizzazioni evidenziano che i titolari delle imprese eserciterebbero l'attività non in modo continuativo e non per tutte le ore giornaliere potenziali; pertanto sarebbe necessario superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno. Così come previsto per le società e per i collaboratori dell'impresa familiare, propongono di inserire la figura del titolare nel quadro A con la relativa % di lavoro prestato *"sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente compreso l'apporto lavorativo del titolare a prescindere dal suo effettivo apporto lavorativo"*.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione a quanto evidenziato nei punti sopra elencati da Cna e Confartigianato, si riportano di seguito alcune considerazioni.

Premessa

In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si rammenta, da ultimo, quanto richiamato dalla recente Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 in merito all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore: “[...] *nell'evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]*”.

1) **Gruppi omogenei**

a) **Esercizi localizzati in strutture sanitarie, militari e in case per anziani – ex cluster 2.** In merito alla richiesta di opportune cautele per i soggetti che, nella precedente versione dello studio, erano classificati nel *cluster 2* (“*Esercizi localizzati in strutture sanitarie, militari e in case per anziani*”), si fa presente che i gruppi omogenei di soggetti (*cluster*), individuati in sede di revisione dello studio, non sono stati determinati arbitrariamente, ma sono il risultato di un'analisi economica seguita da una fase di analisi statistica (“*Cluster Analysis*”) che, applicata ai risultati dell’“*Analisi in Componenti Principali*”, permette di identificare gruppi omogenei di imprese tra loro simili per caratteristiche strutturali ed organizzative. Pertanto, i contribuenti che nella precedente versione dello studio erano classificati nel *cluster* citato, saranno ora classificati in base alla generale regola delle probabilità di appartenenza ai *cluster* derivanti dalla revisione dello studio. Ne consegue che la possibilità che tali soggetti si collochino in *cluster* non adeguati alle loro specificità è del tutto eventuale e non può essere riconosciuta a priori. In ogni caso, si ricorda che il contribuente può avvalersi della facoltà di indicare in Gerico, nelle *Note Aggiuntive*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*, eventuali situazioni di criticità che dovessero derivare dalla nuova classificazione.

b) **Numero postazioni di lavoro.** Con riferimento alle “*postazioni di lavoro*” e alle “*postazioni di lavaggio*” che, a parere delle Associazioni, sarebbero indicative solo della struttura potenziale, si rappresenta che la sola variabile “*postazioni di lavoro*” è utilizzata ai fini dell'analisi discriminante e, nell'ambito di tale analisi, apporta un contributo secondario rispetto al numero degli addetti, che assume invece un ruolo principale. Entrambe le variabili non rilevano ai fini della regressione.

2) **Stima dei ricavi**

a) **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** Con riferimento alle denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “*4) Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all'osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno

preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in GERICO, delle “*Note aggiuntive*” o successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

b) **Poltrona in affitto.** Per quanto attiene il fenomeno della “*poltrona in affitto*”, si fa presente che le variabili di riferimento, richieste tramite il modello VG34U allegato ad UNICO 2013 nei righi Z04 (“*Costi sostenuti per l'utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi*”), Z06 (“*Ricavi derivanti dalla messa a disposizione di postazioni di lavoro ad altri soggetti abilitati a svolgere l'attività in forma di impresa*”) e Z07 (“*Ricavi derivanti dall'utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi*”), non sono risultate significative né ai fini dell'analisi discriminante né ai fini della definizione della funzione di ricavo. Ciononostante, nel caso in cui si verificassero particolari circostanze, di cui lo studio dovesse non tenere adeguatamente conto, anche a seguito dell'eventuale introduzione di specifici correttivi “*crisi*”, le stesse potranno essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di GERICO, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

c) **Imprese con più unità locali.** In relazione alle imprese che operano con più unità locali e alla “*produttività dei servizi realizzati nelle diverse sedi*”, che, a parere delle Associazioni, “*non può essere pari alla produttività dei “fattori”*”, si rileva che tale affermazione non è supportata da un adeguato corredo informativo. Al riguardo ci si riserva di valutare l'opportunità di approfondire la problematica sulla base di ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno fornire.

d) **Pensionati.** In merito alla mancata previsione del correttivo per le società i cui soci sono tutti pensionati, si ritiene che l'introduzione di una simile informazione non possa consentire particolari miglioramenti ai fini della futura evoluzione dello studio, considerato che per i soci sono richieste, nel quadro A del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, le informazioni relative sia al numero che alla relativa percentuale di lavoro “*effettivamente prestato*” nell'impresa. Tale percentuale, utilizzata nella funzione di regressione per la stima del ricavo puntuale di riferimento, dovrebbe consentire di misurare in modo più adeguato il contributo, in termini lavorativi, del personale non dipendente, anche se, di contro, presenta riflessi di difficile “*riscontrabilità*”.

e) **Territorialità.** Con riguardo alle differenze territoriali, si evidenzia che lo studio, al fine di recepire le peculiarità che contraddistinguono i singoli territori, utilizza, per la stima del ricavo, l'analisi della territorialità generale a livello comunale, oltre che una serie di differenziali territoriali su base comunale relativi al livello del reddito a livello comunale e di differenziali territoriali a livello provinciale, per classi di abitanti e per settore, relativi alle retribuzioni. Inoltre, si ritiene che la presenza di differenziali relativi alle tariffe dei principali servizi dovrebbe cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all'ubicazione dell'esercizio. In relazione alle questioni evidenziate, si rammenta, inoltre, che l'Agenzia ha istituito, con provvedimento del Direttore 8 ottobre 2007, gli Osservatori Regionali, i quali hanno il compito di individuare eventuali elementi che caratterizzano, a livello locale, l'esercizio delle attività economiche oggetto degli studi di settore; tali elementi, qualora ritenuti rilevanti, possono contribuire sia al complesso processo di manutenzione degli studi stessi, sia alla fase applicativa in sede di accertamento. Infine, eventuali ulteriori specificità collegate a situazioni particolari, che dovessero determinare anomalie su congruità, normalità o coerenza, possono sempre essere segnalate nel quadro “*Note Aggiuntive*” di GERICO, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

f) **Consumi di energia.** In merito alla necessità di eliminare dalla funzione di stima dei ricavi i consumi di energia elettrica, in quanto, a parere delle Associazioni, non correlabili ai ricavi, si osserva che i consumi di energia elettrica rappresentano uno dei fattori principali che caratterizzano lo svolgimento dell'attività dei servizi di acconciatura. Al riguardo, si fa presente che la grandezza “*consumo totale di energia elettrica*”, espressa in Kwh, è risultata statisticamente significativa, secondo la tecnica della regressione lineare multipla, nello “*spiegare*” la variabilità dei ricavi dichiarati dai contribuenti; pertanto è possibile affermare che a livelli crescenti di consumi di energia elettrica corrispondono, mediamente, livelli maggiori di ricavi dichiarati. Tuttavia, si ricorda che circostanze particolari, di cui lo studio dovesse non tener conto adeguatamente, tali da incidere sulla congruità dello studio, potranno in ogni caso essere segnalate dal contribuente attraverso la compilazione delle “*Note Aggiuntive*” in GERICO o tramite il *software Segnalazioni*.

g) **Aree colpite da eventi calamitosi.** In merito agli eventi di calamità naturali, si ritiene che le conseguenti problematiche possano essere poste all'attenzione degli Osservatori Regionali per le opportune analisi e approfondimenti. Particolari circostanze, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di GERICO, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

3) Indicatori di normalità economica

a) **Indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”**. Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell’indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l’*“Irap sulle spese del personale e il 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la *“possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli *“Altri componenti negativi”* della *“componente TASI dovuta dalle imprese”*. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli *“Oneri diversi di gestione”*, le stesse sono state individuate in modo *“cautelativo”* e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

b) **Poltrona in affitto**. In merito alle *“casistiche”* della *“poltrona in affitto”*, si ritiene che le stesse possano assumere rilevanza sotto il profilo dell’analisi di normalità economica solo in linea puramente teorica (l’esito di *“non normalità”* si potrebbe verificare nei casi in cui il risultato dell’indicatore *“Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi”* sia pari a zero). Si ricorda, ad ogni modo, che nel caso in cui si verificassero particolari circostanze, di cui lo studio dovesse non tenere adeguatamente conto, le stesse potranno essere indicate dal contribuente nelle *“Note Aggiuntive”* di *GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

4) Indicatori economici di coerenza.

a) **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**. Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

b) **Indicatore di coerenza “Valore aggiunto lordo per addetto”.** Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (Allegato 1).

c) **Indicatore di coerenza “Numero dei servizi giornalieri per addetto”.** Con riferimento alla criticità relativa al valore soglia più basso per le imprese di più grandi dimensioni ed i *franchising* rispetto ai saloni tradizionali, si osserva che la differenziazione delle soglie per *cluster* è una caratteristica della metodologia degli studi di settore e non una specificità di questo indicatore. La scelta delle soglie, in particolare, è legata al *cluster* individuato e non al confronto con altri *cluster*. Infine, si osserva che, nel corso delle riunioni di presentazione del prototipo, durante l’analisi degli esempi forniti dalle Associazioni, non sono emerse criticità in relazione all’applicazione dell’indicatore con riferimento ai diversi *cluster* dello studio. Inoltre, premesso che l’indicatore in argomento rapporta il “Numero di servizi giornalieri” al “Numero Addetti” per quanto concerne il differente trattamento, nel calcolo del “Numero Addetti”, del titolare di una ditta individuale, rispetto ai soci di una società, si fa presente che, come precisato nelle istruzioni, le percentuali di lavoro prestato dai soci “*devono essere determinate utilizzando come parametro di riferimento l’apporto di lavoro fornito da un dipendente che lavora a tempo pieno per l’intero periodo d’imposta*” e, ad esempio, nel caso di “*due collaboratori familiari, il primo dei quali svolge l’attività a tempo pieno e, il secondo, per la metà della giornata lavorativa ed a giorni alterni, nel rigo in esame andrà riportato 125, risultante dalla somma di 100 e 25*”. Per queste figure, quindi, nella compilazione deve essere effettuata una “*ponderazione*”, che non è invece prevista per il titolare, i collaboratori coordinati e continuativi (“*cococo*”) e gli amministratori non soci. Corrispondentemente, nella determinazione del numero degli addetti ai fini della coerenza di tale specifico indicatore, l’apporto del titolare, dei “*cococo*” e degli amministratori non soci è ponderato per i giorni di apertura nel periodo di imposta (variabile presente nel modello). Per quanto concerne la proposta di non tener conto, nel calcolo dell’indicatore, degli apprendisti “*che non possono svolgere i servizi completi fino al termine dell’apprendistato*”, si osserva che, al fine di tener conto del minor apporto lavorativo degli apprendisti, è stato effettuata una specifica analisi sulla base delle informazioni riportate nel quadro X (X01 – “*Spese per le prestazioni di lavoro degli apprendisti*” e X02 – “*Ammontare delle spese di cui al rigo X01 utilizzate ai fini del calcolo*”) che ha determinato, nel calcolo del numero di addetti, una riduzione degli apprendisti del 15%. Tale novità è stata illustrata nel corso della quarta riunione appositamente convocata presso i locali della SOSE.

d) **Poltrona in affitto.** In merito al fenomeno rappresentato dalle Associazioni della “*Poltrona in affitto*”, nel rimandare alle considerazioni già espresse ai precedenti punti 2 lettera b) e 3 lettera b), si osserva che i dati disponibili non consentono, allo stato, di analizzare i possibili impatti

sugli indicatori di coerenza. Al riguardo si fa inoltre presente che nel corso degli incontri con le Organizzazioni di categoria è emersa l'estrema variabilità tra gli operatori delle possibili casistiche riconducibili alle differenti modalità di gestione di tale forma di affitto.

e) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza.** Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (Allegato 1).

5) **Dati e informazioni nei modelli**

a) **Semplificazione.** In merito alla richiesta dell'Associazione di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righi. Inoltre, in merito alla proposta di eliminare, dal quadro B, la variabile “*Consumo energia elettrica*” e il relativo “*di cui*”, si fa presente che tale grandezza è utilizzata ai fini della regressione, pertanto si valuterà l'opportunità di eliminare solo il “*di cui*”. Con riferimento ai costi delle materie prime destinate alla produzione dei servizi si rimanda al successivo punto b).

b) **Costo dei beni destinati alla produzione dei servizi/rivendita.** Per quanto concerne la richiesta di inserire un “*controllo procedurale*” tra i dati degli acquisti riportati nel quadro F e i nuovi righi del quadro D, derivanti dalle informazioni al tempo inserite, a seguito della consueta fase di confronto con le Organizzazioni, nel quadro Z del modello allegato ad UNICO 2013 (rigo Z02 – “*Costo per acquisto di prodotti destinati alla vendita (prodotti per capelli, prodotti cosmetici e per il trucco, ecc.*” e Z03 – “*Costo dei materiali di consumo utilizzati per la prestazione dei servizi (prodotti per capelli, prodotti cosmetici e per il trucco, ecc.)*”), si rappresenta che un simile intervento appare metodologicamente non corretto, attesa la non coincidenza tra le informazioni afferenti le variabili

richiamate. In merito al chiarimento richiesto nelle istruzioni, si provvederà nel senso prospettato.

c) **Poltrona in affitto.** In relazione alla richiesta di *“mantenere le variabili”* avanzata dalle Organizzazioni, si rappresenta che le stesse, presenti nel modello VG34U allegato ad UNICO 2013 nei righi Z04 (*“Costi sostenuti per l'utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi”*), Z06 (*“Ricavi derivanti dalla messa a disposizione di postazioni di lavoro ad altri soggetti abilitati a svolgere l'attività in forma di impresa”*) e Z07 (*“Ricavi derivanti dall'utilizzo di postazioni di lavoro messe a disposizione da terzi”*) verranno inserite nel quadro D, secondo quanto già concordato, a suo tempo, nell'ambito del programma di evoluzione dello studio VG34U con le Associazioni stesse. Come di consueto, i nuovi rigi del quadro D saranno corredati da apposite istruzioni che ne illustreranno le modalità di compilazione. Al riguardo, si anticipa che la prospettata modalità di compilazione (per il concessionario, escludendo il valore dei beni strumentali relativo alle postazioni affittate dal corrispondente rigo del quadro F) appare non in linea con le attuali istruzioni alla compilazione di detto quadro.

d) **Prezzi delle principali tariffe.** In relazione alle *“tariffe differenziate”* delle prestazioni, con cui opererebbero le imprese *“a seconda dei giorni in cui sono effettuate cercando di incentivare lo svolgimento dell'attività in giornate con scarso afflusso di clientela”*, e per quanto attiene la richiesta avanzata di *“precisare nelle istruzioni che devono essere indicate nel modello le tariffe “mediamente” applicate”*, si osserva che, in relazione alle *“Tariffe dei principali servizi”* indicate nei rigi da B14 al B23, per ciascuno dei servizi elencati devono essere indicati i prezzi ordinariamente applicati. Nel caso l'attività venga esercitata in più unità locali, l'indicazione delle tariffe applicate dovrà essere fornita per ciascuna unità. Ciò considerato, ci si riserva di valutare il fenomeno, eventualmente inserendo, in sede di predisposizione del prossimo quadro Z (*“Dati complementari”*), opportune informazioni relative alle *“tariffe differenziate”*, anche alla luce di ulteriori informazioni che le Organizzazioni vorranno fornire.

e) **Apporto lavorativo del titolare.** È necessario in primo luogo premettere che né l'apporto lavorativo del titolare (per le imprese individuali), né quello del primo socio (per le società) rilevano ai fini della regressione. Al riguardo, si evidenzia che la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nella definizione della funzione di ricavo non si tenga conto dell'apporto lavorativo del primo socio, dal momento che, nei casi in cui l'attività venga svolta in forma individuale, non si tiene conto dell'apporto lavorativo del titolare. Si precisa, inoltre, che al momento, il quadro A del modello Studi di settore non prevede l'informazione relativa all'apporto del titolare. In ogni caso, si

evidenza che la significatività statistica dell'apporto del titolare può essere, al momento, soltanto “*ipotizzabile*” per la mancanza, allo stato, dei relativi dati. Si ricorda, infine, che per una corretta specificazione della funzione di regressione è opportuno inserire nel modello medesimo solo elementi che presentino una variabilità non trascurabile ed una plausibile riscontrabilità.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG34U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012 e 23 maggio 2013.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDI WG36U

(Servizi di ristorazione commerciale)

Codici Attività:

56.10.11 - Ristorazione con somministrazione;

56.10.20 - Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto;

56.10.42 - Ristorazione ambulante.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG36U (evoluzione dello studio VG36U), con nota prot. n. RU 75737 del 3 giugno 2014 e nota prot. n. RU 86814 del 27 giugno 2014, inoltrate per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Successivamente, con *e-mail* del 4 agosto 2014, è stata convocata un'ulteriore riunione. Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 17 giugno, 9 luglio e 16 settembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- CONFARTIGIANATO;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE;
- CONFARTIGIANATO ALIMENTAZIONE;
- CONFARTIGIANATO VENETO;
- CONFCOMMERCIO;
- FIPE CONFCOMMERCIO.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. n. RU 118514 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG36U.

Con nota del 14 ottobre 2014 la FIPE ha espresso le seguenti considerazioni in merito allo studio WG36U.

- 1) In merito al modello dichiarativo, l'Organizzazione propone di conservare la variabile di cui al rigo B04 (*“Spazi interni destinati alla vendita e/o alla somministrazione (a disposizione del pubblico)”*) e di eliminare la B05 (*“- di cui destinati esclusivamente alla somministrazione”*), dal momento che le stesse non risulterebbero *“ben distinte”*.
- 2) Viene chiesto di prevedere voci specifiche per *“rilevare informazioni sul livello dei prezzi in esercizi take away che preparano alimenti diversi da pollo e pizza”*.
- 3) Si chiede di *“rilevare la tipologia del contratto di lavoro applicato ai lavoratori dipendenti in forza nell’esercizio”*.
- 4) Viene proposto di modificare la descrizione del rigo D43 del modello (*“Sfarinati”*) in *“farine, graniti e semole”*.
- 5) L'Organizzazione propone di specificare che la capacità in litri richiesta nei righe da E10 a E14 del modello è riferita al complesso delle attrezzature.
- 6) Con riferimento all'analisi della congruità, viene osservato che nel settore sarebbe diffusa la presenza di *“imprese iscritte all'albo artigiani che verosimilmente applicano il contratto di lavoro degli artigiani alimentaristi”*. A parere di FIPE, il raffronto tra i diversi contratti mostrerebbe *“scostamenti significativi nel costo del lavoro”*, di cui tener presente ai fini della stima dei ricavi. Viene al riguardo richiesta la previsione di un correttivo *“in grado di neutralizzare gli effetti determinati dai differenti costi contrattuali”*.
- 7) In merito all'analisi della coerenza, relativamente al *“Valore aggiunto lordo per addetto”* viene osservata la neutralità dell'indicatore rispetto all'apporto di lavoro prestato dal titolare. Viene pertanto chiesto di inserire nel

modello specifiche informazioni riguardanti l'eventuale esclusività dell'attività svolta dal titolare e la relativa quantità di lavoro prestato “(*tempo pieno/part time*)”. Circa l'indicatore “*Margine per addetto non dipendente*”, l'Organizzazione ritiene che lo stesso coinciderebbe sostanzialmente con il risultato d'esercizio e sarebbe “*influenzato da una serie di variabili che, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica, andrebbero molto più attentamente valutate: età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati e altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore*”.

8) Nel contesto di crisi e disoccupazione crescente, inoltre, gli imprenditori potrebbero “*ritenere sostenibile, sia sotto il profilo economico che psicologico, una contrazione del margine di guadagno in attesa di un'auspicata uscita dalla crisi stessa o per semplice mancanza di alternative*”. Da ciò conseguirebbe una contrazione del “*Margine per addetto non dipendente*” e “*l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti*”, con conseguenti “*significative incoerenze*” anche nella “*Redditività sul costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Ne deriverebbe che, per questi indicatori, la determinazione di “*valori soglia che prescindono da un adattamento alla congiuntura economica*” sarebbe causa di anomalie negli esiti di coerenza “*che non possono essere attribuiti ad una scorretta gestione aziendale e che pertanto non debbono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore*”.

9) Con riferimento all'indicatore di coerenza “*Resa dei consumi di energia elettrica*”, ne viene richiesta l'eliminazione, sul presupposto che il consumo in questione non sia sempre “*positivamente correlato alla produzione di ricavi*”. Viene chiesta inoltre l'introduzione nel modello dell'informazione relativa all'utilizzo di fuochi tradizionali (a gas) o a induzione.

10) Circa l'indicatore di coerenza “*Numero posti per addetto*”, viene osservata l’*“impossibilità di misurare l'apporto di lavoro del titolare della ditta individuale”*.

11) In merito all'analisi di normalità economica (indicatore “*Durata delle scorte*”), FIPE ritiene “*necessario tenere in considerazione il ruolo delle cantine di una certa rilevanza*” e ipotizza di individuare una soglia oltre la quale il “*peso della cantina*” sia neutralizzato nel calcolo dell'indicatore.

12) La “*misura della componente territoriale*” attualmente prevista non terrebbe conto del sistema competitivo dal lato dell'offerta (in particolare, della “*densità di esercizi appartenenti al canale e la presenza di offerta extra-canale (circoli privati, sagre, agriturismi, ristoranti d'albergo, ecc.)*”). Sarebbe pertanto necessario “*prevedere un indicatore/correttivo di pressione competitiva*”.

13) Da ultimo, la FIPE osserva che la crisi avrebbe “*dispiegato i propri effetti sul settore della ristorazione in modo ritardato rispetto ad altri comparti*”. In

particolare, il settore sarebbe stato caratterizzato rispetto all'anno di costruzione dello studio (2012) da un *turnover* imprenditoriale negativo e da un andamento negativo di fatturato, valore aggiunto e occupazione.

Con nota del 26 novembre 2014 la CONFARTIGIANATO ALIMENTAZIONE ha espresso le seguenti considerazioni in merito allo studio WG36U.

1) In premessa viene rappresentato che lo studio potrebbe essere “*non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore*” e a cogliere “*la capacità produttiva in termini di ricavi delle imprese*”, a causa del “*persistere della congiuntura economica in atto dal 2008*”. Viene condivisa la “*necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio*”, tuttavia viene chiesto di dare “*indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase applicativa*”. L'Associazione ritiene infine di poter esprimere “*parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio*”, a condizione che vengano recepite le osservazioni, emerse anche nel corso delle riunioni, riportate nei successivi punti.

2) Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una “*congiuntura economica negativa*”, l'Associazione ritiene che dovrebbero essere previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell'effettivo impatto della crisi economica sui periodi d'imposta di applicazione dello studio “*rispetto alla base dati utilizzata per la revisione*”, al fine di rappresentare al meglio eventuali “*rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo*”.

3) L'Organizzazione evidenzia che l'indicatore “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*” potrebbe risentire dell'influenza di “*componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia*” dello stesso. Si tratterebbe “*dell'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”. CNA, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, osserva che “*l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto*”. Chiede pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Suggerisce “*di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari”*”. Ritiene tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

4) L'Associazione rappresenta che “*gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese*” sarebbero: il “*Margine per addetto non dipendente e l'Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Con riguardo

all'indicatore "*Margine per addetto non dipendente*", viene fatto rilevare che "*i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità*". Inoltre, viene sottolineato come l'analisi alla base dell'indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l'impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto "*margin*" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, "*soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell' "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"*". Conseguentemente, l'individuazione dei valori di soglia minima nell'indicatore "*Margine per addetto non dipendente*", in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe "*inevitabilmente*" anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "*Margine per addetto non dipendente*" verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. L'indicatore sarebbe direttamente interessato da "*una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.)*", anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'indicatore "*Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*", sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi ovvero "*beni strumentali non completamente ammortizzati*", mentre dall'altra risulterebbero coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o "*che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato*". L'Organizzazione ritiene quindi che l'indicatore in argomento tenderebbe ad essere "*pro-ciclico*", perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

5) Con riguardo all'indicatore "*Valore aggiunto lordo per addetto*", l'Associazione osserva che il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporterebbe l'impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti "*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*". Evidenzia inoltre che la presenza di apprendisti/voucher potrebbe alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati

(“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”). L’Organizzazione propone un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti “*prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo*”. L’Organizzazione osserva inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporti l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia “(es.: *franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante*)”.

6) Per quanto concerne l’indicatore di coerenza “*Resa dei consumi di energia elettrica*”, l’Associazione rappresenta che i consumi di energia potrebbero essere “*influenzati da una diversa utilizzazione dei beni strumentali*” (come nel caso di piastre utilizzate per la cottura ad induzione, “*forni a ventilazione che danno la possibilità di cuocere contemporaneamente un numero variabile di prodotti da forno*”), nonché dalla presenza nella struttura di “*pannelli fotovoltaici e/o di caldaie a pellet*” e dall’utilizzo di fonti di energia alternative, come il gas, la legna, ecc.. Viene dunque chiesto di “*riconsiderare*” l’indicatore in quanto questo non rappresenterebbe più “*un elemento appropriato per la valutazione economica dell’impresa*”, data la menzionata presenza di “*vari fattori (riscaldamento/raffreddamento dei locali, luce, attrezzature etc.) non tutti incidenti direttamente sulla produzione dei ricavi*”.

7) In ottica di semplificazione, l’Associazione afferma che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi “*laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi*”. Viene inoltre fatta presente l’impossibilità di proporre le “*possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili*”, in quanto in sede di riunione non sarebbe stata fornita la documentazione “*per l’individuazione delle informazioni utilizzate per l’analisi discriminante*”.

8) In relazione alla sezione del quadro D denominata “*Acquisti di cibi e bevande*”, l’Associazione fa presente che, dall’esame degli esempi visionati nel corso delle riunioni, il campo D43 del modello VG36U risulterebbe “*non adeguatamente compilato*” a causa della genericità della descrizione della variabile “*Sfarinati*”. Pertanto, al fine di aiutare nella corretta compilazione del modello, viene chiesto di modificare tale descrizione in “*Farine, graniti e semola*”.

9) L’Associazione fa presente che, per quanto riguarda il quadro E (“*Beni strumentali*”) del modello VG36U, non viene fatta alcuna distinzione tra fuochi e piastre alla variabile E07 (“*Fuochi e piastre*”), nonostante spesso venga

“utilizzata anche la “piastra ad induzione””, la quale comporterebbe sì velocità nei tempi di cottura, ma anche “alti consumi di energia elettrica rispetto ad una piastra ordinaria”.

10) Viene chiesto di chiarire nelle istruzioni che, per quanto concerne le variabili da E10 a E14 del modello VG36U (“Impastatrici”, “Celle di lievitazione”, “Frigoriferi”, “Celle frigorifere”, “Congelatori”), in merito all’“informazione sulla capacità in litri venga fornito il dato complessivo” dei relativi beni indicati (in numero) nella prima colonna, in quanto dal modello non si comprenderebbe se la stessa informazione debba essere indicata “in maniera complessiva o cadauno”.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che si ritiene che gli esempi analizzati in sede di riunione abbiano permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG36U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In merito a quanto evidenziato da FIPE CONFCOMMERCIO, si fa presente quanto di seguito riportato.

1) In merito alla distinzione tra le voci B04 (“Spazi interni destinati alla vendita e/o alla somministrazione (a disposizione del pubblico)”) e B05 (“- di cui destinati esclusivamente alla somministrazione”), si fa presente che, mentre il primo dato riguarda i mq dell’area complessivamente destinata al pubblico (inclusa quindi l’area non direttamente afferente la somministrazione, come quella destinata all’ingresso dei clienti, ai registratori di cassa, alla vendita senza somministrazione, al servizio bar, rosticceria, ecc.), il secondo fa invece riferimento ai mq destinati esclusivamente alla somministrazione (area generalmente interessata dalla presenza di tavoli e sedie). In merito ci si riserva di fornire, eventualmente, maggiori chiarimenti nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione. Per quanto concerne invece la richiesta di eliminazione del rigo B05, si precisa che la stessa non può essere accolta in quanto la variabile risulta discriminante ai fini dell’assegnazione ai *cluster* (quella relativa al rigo B04, invece, incide direttamente sulla funzione di stima dei ricavi).

2) Per quanto concerne la possibilità di prevedere ulteriori informazioni sul livello dei prezzi praticati dagli esercizi *take-away*, si rileva che il modello prevede, tra le variabili della sezione del quadro B denominata “Prezzi dei prodotti principali (solo per chi prepara cibi da asporto)”, le variabili “Pollo (al kg)”, “Pizza al taglio (al kg)” e “Pizza tonda”, relative ai prodotti maggiormente offerti da parte degli esercizi che prevedono il servizio di cibi da asporto. Considerata la possibile varietà dei prodotti offerti con tale tipo di servizio, ci si riserva eventualmente di arricchire la sezione in argomento, alla luce di ulteriori

informazioni che le Organizzazioni vorranno fornire, in sede di predisposizione del prossimo quadro Z (“*Dati complementari*”).

3) In merito alla richiesta di integrare il quadro D (sezione “*Elementi specifici*”) “*al fine di rilevare la tipologia del contratto di lavoro applicato ai lavoratori dipendenti in forza nell’esercizio*”, in questa sede si fa presente che le variabili relative alle varie figure professionali e/o alle mansioni svolte di cui alla sezione del quadro D “*Addetti all’attività di impresa per mansioni e/o profili professionali*” (suddivise a loro volta tra i dipendenti e i non dipendenti) sono risultate, dalle analisi condotte ai fini della costruzione dello studio WG36U, non rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e dell’analisi di regressione. Conseguentemente, si ritiene che anche le ulteriori informazioni relative alla tipologia contrattuale del personale impiegato non consentirebbero di acquisire ulteriore utilità ai fini delle menzionate analisi.

4) Relativamente alla richiesta di modificare la descrizione della variabile D43 (“*Sfarinati*”), già nel corso delle riunioni relative alla presentazione e analisi del prototipo dello studio è stata condivisa con le Associazioni di categoria l’opportunità di integrare la suddetta descrizione del modello con una indicazione esemplificativa indicata tra parentesi del genere di “*Sfarinati (farine, graniti, semole, ecc.)*”.

5) In merito alla richiesta di FIPE di specificare che, in relazione alle variabili del quadro E – “*Beni strumentali*” relative alla capacità di impastatrici, celle di lievitazione, frigoriferi, celle frigorifere e congelatori (variabili indicate ai righe che vanno da E10 a E14, colonna 2, del modello di comunicazione dei dati relativi allo studio di settore VG36U da allegare alla dichiarazione UNICO 2014), il valore in litri debba riferirsi alla capacità complessiva, ci si riserva di fornire maggiori precisazioni nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione.

6) In merito alla proposta di FIPE relativa all’introduzione di un correttivo in grado di neutralizzare gli effetti determinati dai differenti costi del personale dovuti alle particolari condizioni contrattuali previste per i dipendenti delle aziende iscritte all’albo delle imprese artigiane, senza entrare in questa sede nel merito della tipologia di contratto applicabile, oltre a richiamare quanto descritto al precedente punto 3), si rileva che, da ulteriori analisi effettuate sui dati dichiarati dai soggetti che hanno compilato il rigo D22 (“*Iscrizione all’Albo delle imprese artigiane*”), non sono emerse elementi tali da giustificare un differente trattamento dei costi nella funzione di regressione. Tale variabile, infatti, non risulta essere significativa né ai fini della funzione di stima dei ricavi, né ai fini dell’assegnazione ai *cluster*.

7) Relativamente alle osservazioni circa gli indicatori di coerenza “*Valore aggiunto lordo per addetto*” e “*Margine per addetto non dipendente*”, si osserva che la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nei casi in cui l’attività venga svolta in forma individuale da parte dell’imprenditore-persona fisica si tenga conto, per la costruzione degli indicatori di coerenza, anche dell’apporto lavorativo del titolare della stessa. In

merito si rimanda anche alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**). È di tutta evidenza che situazioni particolari, come quelle riguardanti i soggetti che esercitino contemporaneamente altre attività, potranno essere adeguatamente evidenziate dal contribuente già in fase di invio della dichiarazione, nel campo “*Note aggiuntive*” della procedura *GERICO* o tramite la procedura *Segnalazioni*, oltre a poter essere rappresentate nell’eventuale fase di contraddittorio con l’ufficio.

8) Per quanto concerne la considerazione di FIPE sull’indicatore di coerenza “*Redditività sul costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”, si fa presente che la versione dello studio oggetto di valutazione non prevede l’adozione dell’indicatore in questione. Le analisi finora condotte sugli indicatori di coerenza hanno al momento fatto ritenere, per gli studi in evoluzione, non necessario prevedere l’indicatore in argomento, bensì l’indicatore di coerenza “*Indice di copertura del costo di godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Tale soluzione è stata presentata, anche con l’ausilio del prototipo, nel corso della terza riunione dello studio, cui ha partecipato anche FIPE. In merito all’effetto della crisi sulle soglie degli indicatori previsti dallo studio si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

9) Per quanto riguarda la richiesta, avanzata dall’Associazione, di eliminare l’indicatore “*Resa dei consumi di energia elettrica*”, sull’assunto che sia poco significativa la correlazione con i ricavi, si rappresenta che tale indicatore è finalizzato a cogliere l’incoerenza in quei soggetti che presentano ricavi considerevolmente sottodimensionati, a fronte dei consumi di energia dichiarati. Infatti, gli intervalli tra valori minimi e massimi di tale indicatore individuati in fase di costruzione sono ampi, con valori minimi molto bassi, in modo da tenere conto delle diverse possibili dotazioni di beni strumentali impiegati dall’impresa. Inoltre, si evidenzia che dall’analisi degli esempi, effettuata nel corso degli incontri con le Associazioni di categoria, non è emersa alcuna anomalia applicativa di tale indicatore. Per quanto riguarda la richiesta di inserire nel modello di comunicazione dei dati relativi allo studio di settore l’informazione relativa all’utilizzo di “*fuochi tradizionali (a gas) o ad induzione*”, si fa presente che ci si riserva di provvedere a richiedere l’informazione riferita alle piastre ad induzione già con i modelli relativi al periodo d’imposta 2014.

10) Per quanto concerne l’osservazione dell’Associazione relativa all’indicatore di coerenza “*Numero posti per addetto*”, secondo cui sarebbe “*importante la rilevazione della quantità di lavoro prestata dagli indipendenti e non soltanto il loro numero*”, come in precedenza evidenziato, si fa presente che, per quanto concerne le attività svolte in forma individuale da parte dell’imprenditore-persona fisica, la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che si tenga conto, per la costruzione degli indicatori di coerenza, anche dell’apporto lavorativo del titolare della stessa. Nel caso delle società, invece, l’apporto di lavoro prestato dagli addetti non dipendenti (soci, collaboratori familiari e associati in partecipazione), per

l'indicatore di coerenza in questione, viene opportunamente ponderato per la percentuale di lavoro prestata da indicare nella apposita colonna del quadro A.

11) In relazione alla richiesta formulata dalla FIPE di neutralizzare il ruolo delle cantine “*di una certa rilevanza*” nel calcolo dell'indicatore di normalità economica di “*durata delle scorte*”, ci si riserva di verificarne l'impatto alla luce dei maggiori chiarimenti e di documentazione di supporto che le Organizzazioni interessate vorranno far pervenire.

12) In merito al sistema competitivo dal lato dell'offerta, lamentato dalle Associazioni, come la densità di esercizi appartenenti al canale e la presenza di offerta extra-canale (circoli privati, sagre, agriturismi, ristoranti d'albergo, ecc.), si rammenta che l'Agenzia ha istituito, con provvedimento del Direttore 8 ottobre 2007, gli Osservatori Regionali, i quali hanno il compito di individuare eventuali elementi che caratterizzano, a livello locale, l'esercizio delle attività economiche oggetto degli studi di settore. Tali elementi, qualora ritenuti rilevanti, possono contribuire sia al complesso processo di manutenzione degli studi stessi, sia alla fase applicativa in sede di accertamento. In merito sembrerebbe che le questioni sollevate dalle Associazioni possano essere oggetto di confronto e di approfondimento in tale sede. Particolari circostanze, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di *GERICO* o tramite il *software Segnalazioni*. In relazione alla richiesta di “*prevedere un indicatore/correttivo di pressione competitiva*”, ci si riserva di effettuare le valutazioni del caso, anche alla luce degli opportuni chiarimenti che le Organizzazioni vorranno fornire, in sede di predisposizione delle informazioni per la prossima evoluzione dello studio.

13) Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “*4) Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all'osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dall'Organizzazione. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

In merito a quanto evidenziato da CONFARTIGIANATO ALIMENTAZIONE, si fa presente quanto di seguito riportato.

1) In merito alla denunciata situazione di crisi, si rinvia al punto 13 delle risposte alle osservazioni di FIPE.

2) Si rinvia al punto 13 delle valutazioni in risposta alle osservazioni di FIPE.

3) Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell'indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* di componenti straordinari, tra i quali l'*“Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la *“possibile criticità applicativa dell'indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d'imposta 2013 è possibile indicare anche l'importo dell'IMU dedotta per il citato periodo d'imposta. L'indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all'“ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l'indicazione nell'ambito degli *“Oneri diversi di gestione”*, della *“componente TASI dovuta dalle imprese”*. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli *“Oneri diversi di gestione”*, le stesse sono state individuate in modo *“cautelativo”* e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

4) Con riferimento agli indicatori di coerenza economica *“Margine per addetto non dipendente”* e *“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”* si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

5) Con riferimento all'indicatore di coerenza economica *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

6) Per quanto concerne la richiesta di *“riconsiderare”* l'indicatore di coerenza economica *“Resa dei consumi di energia elettrica”*, in virtù di diversi fattori che secondo l'Associazione influirebbero sui consumi di energia elettrica, si richiama quanto già fatto presente al precedente punto 9 delle osservazioni in risposta a FIPE, evidenziando come tale indicatore sia finalizzato a cogliere l'incoerenza in quei soggetti che presentano ricavi considerevolmente sottodimensionati, a fronte dei consumi di energia dichiarati. Inoltre, si ricorda che gli intervalli tra valori minimi e massimi di tale indicatore individuati in fase di costruzione sono ampi, con valori minimi molto bassi, in modo da tenere conto delle diverse possibili dotazioni di beni strumentali impiegati dall'impresa.

7) In merito alla richiesta dell'Associazione di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla documentazione relativa all'elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l'esame dei prototipi degli studi di settore.

8) In relazione alla richiesta dell'Organizzazione di modificare la descrizione del rigo D43 (“*Sfarinati*”) relativo al modello VG36U, si richiama quanto già esposto al precedente punto 4 delle osservazioni in risposta a FIPE, ovvero che già nel corso delle riunioni relative alla presentazione e analisi del prototipo dello studio è stata condivisa con le Associazioni di categoria presenti l'opportunità di integrare la suddetta descrizione del modello dello studio VG36U con una indicazione esemplificativa indicata tra parentesi del genere di “*Sfarinati (farine, graniti, semole, ecc.)*”.

9) In merito all'opportunità di separare le informazioni relative alla descrizione del rigo E07 (“*Fuochi e piastre*”), in virtù anche dell'utilizzo delle piastre ad induzione, come già fatto presente in precedenza, si fa presente che ci si riserva di provvedere a richiedere l'informazione separata del numero di piastre ad induzione già con i modelli relativi al periodo d'imposta 2014.

10) Sulla richiesta di integrare le istruzioni in merito all'indicazione dei litri complessivi dei beni da indicare nella colonna 2 dei righe da E10 a E14 (“*Impastatrici*”, “*Celle di lievitazione*”, “*Frigoriferi*”, “*Celle frigorifere*”, “*Congelatori*”) del modello VG36U, come già evidenziato al punto 5 delle risposte a FIPE, ci si riserva di fornire le maggiori precisazioni richieste nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG36U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG50U

**(Intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori di completamento e
finitura degli edifici)**

Codici attività:

43.31.00 - Intonacatura e stuccatura;

43.33.00 - Rivestimento di pavimenti e di muri;

43.34.00 - Tinteggiatura e posa in opera di vetri;

43.39.01 - Attività non specializzate di lavori edili (muratori);

**43.39.09 - Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici
nca;**

**43.99.01 - Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti
esterne di edifici.**

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG50U (evoluzione dello studio di settore UG50U), con nota prot. RU n. 123823 del 1 ottobre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis*, e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 23 ottobre, e 6 novembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell’Agenzia delle Entrate, della SOSE e della seguente Organizzazioni:

- ANAEPA;
- CNA;
- CNA COSTRUZIONI;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 140103 del 3 novembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG50U.

Con note del 26 e del 27 novembre 2014, le Associazioni CNA COSTRUZIONI e ANAEPA CONFARTIGIANATO EDILIZIA, hanno evidenziato le proprie valutazioni in merito allo studio WG50U esprimendo *“un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate”*.

Premessa.

Le Organizzazioni premettono che il settore si troverebbe *“in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni”*. In particolare, le stesse evidenziano come in tale contesto *“lo studio potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, le capacità produttive in termini di ricavi delle imprese”*. Nel condividere *“la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”*, le Associazioni chiedono, però, che siano date indicazioni agli uffici territoriali *“di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell’applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo”*.

1 Stima dei ricavi.

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi. Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una *“congiuntura economica negativa”*, le Associazioni ritengono che dovrebbero esser previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell’effettivo impatto della crisi economica sui periodi d’imposta di applicazione dello studio *“rispetto alla base dati utilizzata per la revisione”*, al fine di rappresentare al meglio eventuali *“rigidità strutturali delle imprese che non riescono a*

rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo”.

1.2 Il valore dei beni strumentali. Le Associazioni, con riferimento al punto in argomento, rilevano come le imprese abbiano a disposizione una dotazione minima di beni strumentali che non è detto sia *“successivamente utilizzata al 100% durante il periodo di imposta”*. Pertanto le stesse suggeriscono di *“trovare un correttivo che quantifichi la percentuale di utilizzazione dei beni strumentali”*.

1.3 Costi per lavori affidati a terzi. Le Associazioni affermano che i costi per lavori affidati a terzi darebbero una diversa marginalità in termini di ricavi, la stessa risulterebbe essere generalmente più bassa in quanto il ricavo sarebbe *“in parte o interamente ribaltato sul terzo”*. Le Associazioni rilevano che la percentuale di correzione, individuata nella funzione di regressione, applicata alla variabile *“Costi per lavori affidati a terzi”* sia troppo bassa considerando che la *“variabile in argomento compare sia nel CVPROD che nei COSTI TOTALI”*. A Tal proposito suggeriscono che i *““Costi per lavori affidati a terzi” siano espunti dal CVPROD visto che compaiono anche nei “COSTI TOTALI””*.

1.4 Costi per trasferta. Le Associazioni segnalano *“eventuali anomalie nella stima dei ricavi dovute alla presenza di elevati costi per trasferta”*, atteso che tali costi rientrerebbero sia nel CVPROD che nei COSTI TOTALI.

1.5 Costi formazione apprendisti. Le Associazioni osservano come le imprese con dipendenti apprendisti siano tenute agli obblighi formativi, *“in particolar modo quelli in materia di sicurezza negli ambienti di lavoro”* e che laddove l’impresa sia di piccole dimensioni *“l’assenza e i costi connessi alla partecipazione del percorso formativo”* ridurrebbero la *“potenzialità produttiva dell’impresa in modo molto più consistente rispetto alle imprese più strutturate”*. Le Associazioni ritengono che occorra prevedere *“un correttivo che colga tale situazione nelle imprese di più piccole dimensioni e che siano date indicazioni di cautela agli uffici territoriali affinché tengano conto di tale “riduzione di produttività/maggiore incidenza di costi indiretti, nelle imprese di più piccole dimensioni”*.

1.6 Soggetti marginali (ex minimi). Le Associazioni rappresentano che occorrerebbe *“individuare dei criteri che consentano l’analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi”* (o di quelli che ne avevano i requisiti, ma tuttavia applicavano il regime ordinario/semplificato), in quanto per gli stessi lo studio potrebbe stimare dei ricavi non in linea con le reali capacità di produrre ricavi *“stante la loro “marginalità economica””*.

2 Indicatori di normalità economica.

2.1 Indicatore dell’incidenza dei costi residuali. Le Organizzazioni evidenziano che l’indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui*

ricavi” potrebbe risentire dell’influenza di “componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia” dello stesso. Si tratterebbe “dell’Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”. Le Associazioni, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l’indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell’indicatore, osservano che “l’esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”. Chiedono pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Sugeriscono “di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell’indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari””. Le Associazioni ritengono tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

3 Indicatori economici di coerenza.

3.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Le Associazioni rappresentano che “gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese” sarebbero: il “Margine per addetto non dipendente e l’Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Con riguardo all’indicatore “Margine per addetto non dipendente”, viene fatto rilevare che “i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”. Inoltre viene sottolineato come l’analisi alla base dell’indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l’impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto “margine” ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, “soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Conseguentemente, l’individuazione dei valori di soglia minima nell’indicatore “margine per addetto non dipendente”, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe “inevitabilmente” anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “Margine per addetto non dipendente” verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. L’indicatore

sarebbe direttamente interessato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.)”*, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’indicatore *“Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) ovvero *“beni strumentali non completamente ammortizzati”*, mentre dall’altra risulterebbero coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o *“che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato”*. Le Organizzazioni ritengono quindi che l’indicatore in argomento tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del “Valore aggiunto lordo per addetto”.

Con riguardo all’indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, le Associazioni osservano che il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporterebbe l’impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenziano inoltre che la presenza di apprendisti potrebbe alterare il risultato della coerenza sull’indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). Le Organizzazioni propongono un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*. Le Organizzazioni osservano inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporta l’assegnazione dell’operatore economico al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (*“es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante”*).

3.3 Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione dei servizi sui ricavi. Le Associazioni ritengono che la presenza dei *“Costi*

di lavorazioni affidate a terzi” nella formula dell’indicatore “Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi” potrebbe determinarne l’incoerenza.

3.4 Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo. Le Associazioni osservano che l’indicatore *“Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo”* tiene conto anche dei beni in dotazione ma che sono utilizzati sporadicamente definendoli *“costi che non rendono”*. Chiedono, pertanto, di valutare l’ipotesi di *“introdurre un correttivo sull’indicatore in termini di utilizzo del bene affinché intervenga nel caso in cui vi siano beni scarsamente utilizzati”*.

3.5 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Le Organizzazioni chiedono che per tutti gli indici di coerenza *“siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”*.

3.6 Soggetti marginali (ex minimi). Le Associazioni rappresentano che occorrerebbe *“individuare dei criteri che consentano l’analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi”* (o di quelli che ne avevano i requisiti, ma tuttavia applicavano il regime ordinario/semplificato). Per tali tipologie di soggetti, a parere delle Associazioni, occorrerebbe considerare che *“i valori soglia utilizzati nell’analisi della coerenza potrebbero non corrispondere alle condizioni di marginalità economica dell’impresa”*.

4 Dati e informazioni nei modelli.

4.1 Semplificazione. In ottica di semplificazione, le Organizzazioni ritengono indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non risultino rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Modalità di realizzazione dei lavori. Le Associazioni segnalano la problematica legata alla modalità di rilevazione della percentuale dei lavori affidata a terzi in relazione all’attività complessiva svolta. Le stesse propongono di valutare l’ipotesi di *“considerare le percentuali relative all’attività svolta in base ai ricavi o, in alternativa fornire chiare e dettagliate indicazioni circa la corretta modalità di compilazione”*.

4.3 Pensionato. Le Associazioni suggeriscono di aggiungere al modello dello studio l’informazione, già prevista per alcuni studi, relativa alla circostanza che titolare sia *“pensionato”*. Ciò consentirebbe di valutare l’eventualità che il titolare possa svolgere in modo non continuativo l’attività oppure *“con criteri economici di gestione non normali e con la finalità di integrare il reddito di pensione/familiare”*.

4.4 Apporto lavorativo del titolare. Le Organizzazioni riferiscono che i titolari delle imprese non necessariamente svolgerebbero la propria attività

in modo continuativo e a tempo pieno nella propria impresa. Al riguardo, similmente a quanto contemplato per le società o per i collaboratori familiari, chiedono che venga riportata la figura del titolare *“nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente “compreso” l’apporto lavorativo del titolare a prescindere dal suo effettivo apporto lavorativo”*.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione a quanto rappresentato da CNA COSTRUZIONI e ANAEPACONFARTIGIANATO EDILIZIA, si riportano di seguito alcune considerazioni:

Premessa

In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si richiama, in questa sede, la Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014; al riguardo, in relazione all’utilizzo delle risultanze degli studi di settore, in tale documento di prassi è riportato il seguente inciso *“[...] nell’evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l’ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”*.

1 Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi. Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione *“4) Considerazioni finali”*, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle *“Note aggiuntive”*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

1.2 Il valore dei beni strumentali. In relazione a quanto rappresentato circa il grado di utilizzo dei beni strumentali ed al suggerimento di adottare un *“correttivo che quantifichi la percentuale di utilizzazione dei beni strumentali”*, si precisa quanto segue. Nella funzione di regressione per lo

studio in esame, per la maggior parte dei *cluster*, i beni strumentali agiscono, principalmente, attraverso l'uso di trasformazioni non lineari. Tali trasformazioni fanno sì che ad incrementi di valore dei beni strumentali corrispondano incrementi dei ricavi stimati via via minori. Inoltre, sempre per tenere conto del grado di utilizzo degli stessi, il valore dei beni strumentali (opportunitamente trasformato nel senso precisato prima) viene ulteriormente ponderato in relazione ai mesi di effettivo svolgimento dell'attività. Si ritiene che l'ipotizzato effetto sulla stima dei ricavi, derivante dalla presenza di beni strumentali utilizzati in misura ridotta, possa essere apprezzabile solo qualora il valore contabile di detti beni sia non esiguo in rapporto all'ammontare complessivo dei beni stessi. Tale circostanza potrà ovviamente essere opportunitamente segnalata dal contribuente nelle *Note aggiuntive* di *Gerico* (o successivamente, tramite il *software Segnalazioni*). Si ricorda infine che, nel caso di non utilizzo di taluni beni strumentali, è facoltà del contribuente di non indicare gli stessi nell'apposito rigo del modello degli studi di settore, a condizione che non siano state dedotte le rispettive quote di ammortamento (si veda la Circolare n. 54/E del 13/06/2001).

1.3 Costi per lavori affidati a terzi. Con riferimento all'osservazione sollevata dalle Associazioni secondo la quale i costi per lavori affidati a terzi "*darebbero una diversa marginalità in termini di ricavi*", si rappresenta quanto segue. La logica utilizzata nell'elaborazione del correttivo in esame è legata alla necessità di rilevare quei costi, che l'impresa sostiene per l'affidamento a terzi di determinati lavori, sui quali non applica un ricarico equivalente a quello relativo ai costi sostenuti nell'esercizio *diretto* della propria attività, così come del resto osservato dalle stesse Associazioni. Circa, invece, la considerazione sulla misura del correttivo, che, a parere delle Organizzazioni, sarebbe troppo bassa, si evidenzia come lo stesso, al pari di tutti gli altri coefficienti della funzione di ricavo, non sia predeterminato, ma definito per ciascun gruppo omogeneo attraverso l'applicazione di tecniche statistiche di regressione lineare multipla ai dati dichiarati dai contribuenti stessi. Con riferimento al suggerimento di "*espungere*" la variabile "*Costi per lavori affidati a terzi*" dal "*CVPROD*", atteso che la stessa sarebbe presente anche nei "*COSTI TOTALI*", si evidenzia che la presenza della "*trasformata*" dei "*COSTI TOTALI*" (che include il "*Costo per lavori affidati a terzi*") serve a modulare (ovvero a ridurre) l'apporto del "*CVPROD*" ai fini della stima dei ricavi, contenendo l'effetto della variazione del totale costi sulla stima stessa.

1.4 Costi per trasferta. In relazione alle possibili "*anomalie nella stima dei ricavi derivanti dalla presenza di elevati "costi per trasferta"*", si evidenzia che, una maggiore incidenza dei costi in argomento sul totale dei costi, ovvero sul costo del venduto, non può, *a priori*, essere considerata causa di sovrastima degli stessi. Inoltre, la funzione di stima dei ricavi,

ottenuta attraverso la tecnica della regressione multipla, rappresenta una necessaria sintesi dei complessi meccanismi gestionali che caratterizzano i contribuenti che svolgono una determinata attività economica. Una tale sintesi, necessariamente circoscritta ai tratti essenziali della gestione economica, consente di stimare, con un ragionevole grado di approssimazione, i ricavi attribuibili a contribuenti che presentano determinate caratteristiche contabili e strutturali. Ulteriormente, il contribuente, in presenza di particolari situazioni contabili e/o gestionali, potrà sempre segnalare tali circostanze nelle “*Note aggiuntive*” in *Gerico*, o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

1.5 Costi formazione apprendisti. In merito alla presunta riduzione della “*potenzialità produttiva dell’impresa*” dovuta al ridotto apporto lavorativo degli apprendisti al processo produttivo e ai relativi costi “*connessi alla partecipazione del percorso formativo*”, si fa presente che generalmente per gli studi relativi al periodo d’imposta 2014, analogamente a quanto previsto per quelli relativi al periodo d’imposta 2013, nella funzione di stima dei ricavi viene prevista la riduzione dell’importo delle spese per il lavoro prestato dagli apprendisti. Infatti, nella funzione di regressione, il cui fine è quello di stimare un ammontare di ricavi plausibilmente attribuibile a ciascuna impresa in relazione alle caratteristiche con cui svolge la propria attività, il correttivo per gli apprendisti è stato inserito proprio con un fine “*cautelativo*” per quei soggetti che si avvalgono di lavoratori assunti con contratto di apprendistato. L’apporto di tali lavoratori alla produzione di ricavi da parte dell’impresa, infatti, non viene considerato dallo studio pari a quello che potrebbe essere fornito da un lavoratore già pienamente formato e specializzato.

1.6 Soggetti marginali (ex minimi). Circa l’ipotesi delle Associazioni, in base al quale lo studio, per i soggetti che avrebbero i requisiti fissati dal regime dei “*contribuenti minimi*”, potrebbe stimare dei ricavi non realizzati, si fa presente che, per lo studio WG50U, l’analisi degli esempi proposti dalle Associazioni, effettuata nel corso delle riunioni, non ha permesso di riscontrare tale criticità. Ci si riserva quindi di effettuare le opportune valutazioni ed analisi anche sulla base degli ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno far pervenire.

2 2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore dell’incidenza dei costi residuali Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell’indicatore “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*” di componenti straordinari, tra i quali l’“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “*possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica*”

“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi””. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli *“Oneri diversi di gestione”*, della *“componente TASI dovuta dalle imprese”*. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli *“Oneri diversi di gestione”*, le stesse sono state individuate in modo *“cautelativo”* e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

3 Indicatori economici di coerenza.

3.1 Indicatori di coerenza *“Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”*. Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

3.2 Indicatore di coerenza del *“Valore aggiunto lordo per addetto”*. Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

3.3 Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione dei servizi sui ricavi. In merito a quanto sostenuto dalle Associazioni circa la possibilità che l’indicatore in argomento possa risultare non coerente *“a causa della presenza di “Costi di lavorazioni affidate a terzi”*”, si rappresenta che l’analisi degli esempi effettuata nel corso delle riunioni non ha consentito di pervenire in maniera convincente alle conclusioni evidenziate dalle Organizzazioni. In particolare, per tale indicatore l’incoerenza sembrerebbe dovuta all’ammontare piuttosto alto di costi per lavorazioni affidate a terzi in 2 dei 12 esempi complessivamente analizzati nel corso delle riunioni. Ci si riserva, comunque, di effettuare le opportune valutazioni, ricordando, in questa sede, che circostanze particolari come quelle del genere indicato, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle *“Note aggiuntive”*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

3.4 Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo. Riguardo l'ipotesi formulata dalle Associazioni di valutare la possibilità di introdurre un correttivo sull'indicatore di coerenza "*Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo*" al fine di ponderare il denominatore dell'indicatore, ovvero il valore dei beni mobili strumentali, in funzione dell'effettivo utilizzo dei beni, si osserva quanto segue. La stima della "*plausibilità economica*" operata attraverso l'analisi della coerenza tiene conto delle relazioni tra le principali grandezze economiche rilevabili attraverso il modello degli studi di settore. Inoltre, in merito al dato relativo all'utilizzo dei beni strumentali, si rappresenta che, al momento, in assenza di informazioni elaborabili, non è possibile tenere conto di tali aspetti nella definizione dell'analisi della coerenza per lo studio in esame, e che ad ogni modo esso soffrirebbe anche dei limiti legati alla difficile "*riscontrabilità*" del dato da dichiarare.

3.5 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Al riguardo, si rinvia alle "*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*" (Allegato 1).

3.6 Soggetti marginali (ex minimi). Per quanto concerne la richiesta delle Organizzazioni relativa all'individuazione di criteri che permettano una "*analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi*", anche ai fini dell'analisi di coerenza economica, come già precedentemente rappresentato al precedente punto 1.6 ai fini della congruità dei ricavi stimati, l'esame degli esempi proposti effettuato nel corso delle riunioni non ha permesso di riscontrare criticità sui valori soglia degli indicatori e non ha consentito di effettuare in merito analisi rilevanti. Ci si riserva tuttavia di effettuare le opportune valutazioni e analisi, anche sulla base degli elementi che le Organizzazioni vorranno fornire.

4 Dati e informazioni nei modelli.

4.1 Semplificazione. In merito alla richiesta delle Associazioni di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i

“Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe.

4.2 Modalità di realizzazione dei lavori. In merito alla proposta delle Associazioni di valutare l’ipotesi di “*considerare le percentuali relative all’attività svolta in base ai ricavi o, in alternativa fornire chiare e dettagliate indicazioni circa la corretta modalità di compilazione*”, si anticipa che la proposta appare non in linea con le attuali modalità di compilazione del modello (dunque con i dati “*di costruzione*” dello studio). Ci si riserva tuttavia di approfondire la richiesta, anche a seguito di ulteriori confronti con le Organizzazioni interessate.

4.3 Pensionato. In merito alla richiesta di inserire nel modello l’informazione relativa alla circostanza che il titolare dell’impresa sia “*pensionato*”, ci si riserva di valutare l’opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (“*Dati complementari*”) afferente la prossima evoluzione dello studio.

4.4 Apporto lavorativo del titolare. In merito all’osservazione circa il superamento della “*la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo*”, e che in regressione non venga effettuata alcuna distinzione in funzione di una misura inferiore di tale apporto, si rappresenta quanto segue. In primo luogo si osserva che né l’apporto lavorativo del titolare (per le imprese individuali), né quello del primo socio (per le società) rilevano ai fini della regressione. Al riguardo, si evidenzia che la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nella definizione della funzione di ricavo non si tenga conto dell’“*apporto lavorativo*” del primo socio, dal momento che, nei casi in cui l’attività venga svolta in forma individuale, non si tiene conto dell’“*apporto lavorativo*” del titolare. Si precisa, inoltre, che al momento, il quadro A del modello studi di settore non prevede l’informazione relativa all’apporto del titolare. In ogni caso, si evidenzia che la significatività statistica dell’apporto del titolare può essere, al momento, soltanto “*ipotizzabile*” per la mancanza, allo stato, dei relativi dati. Si ricorda, infine, che per una corretta specificazione della funzione di regressione è opportuno inserire nel modello medesimo solo elementi che presentino una variabilità non trascurabile ed una plausibile riscontrabilità. Ciononostante, ci si riserva di valutare l’opportunità di introdurre, a seguito di confronto con le Organizzazioni interessate, apposite informazioni aggiuntive da utilizzare per la prossima evoluzione dello studio.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG50U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

**VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI
PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL
PERIODO D'IMPOSTA 2014**

**STUDIO WG51U
(Conservazione e restauro di opere d'arte)**

Codice attività:

90.03.02 - Attività di conservazione e restauro di opere d'arte

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG51U (evoluzione dello studio di settore VG51U), con nota prot. RU n. 105016 del 6 agosto 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 11 e 29 settembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle tre riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- CNA;
- CONFARTIGIANATO.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 118523 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG51U.

L'Organizzazione CNA, con nota del 28 novembre 2014, ha formulato alcune richieste ed osservazioni in merito alla revisione dello studio.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Premessa. In relazione a quanto rappresentato dall' Organizzazione nella premessa della missiva pervenuta, si rimanda al successivo punto 2.1. In merito alla richiesta di “*estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo*”, si rinvia a quanto rappresentato al successivo punto 2.3.

1. Cluster

1.1. **Costi per lavoro affidati a terzi.** E' necessario premettere che l'attuale metodologia di costruzione ed applicazione degli studi di settore non prevede l'assegnazione del contribuente in via esclusiva ad un *cluster*. Anche ai fini della successiva fase della stima dei ricavi, vengono attribuite al contribuente, in fase di analisi discriminante, delle probabilità di appartenenza. Tali probabilità dipendono dalla distanza dei valori dichiarati dal contribuente (in relazione alle variabili utilizzate in discriminante) dai vettori dei baricentri (o medie) riferibili a ciascun *cluster*. Nello studio in esame, si tratta di ben dieci variabili ottenibili da diversi righi del modello studio di settore. Tali variabili rilevano congiuntamente nella determinazione delle probabilità di appartenenza ai *cluster*. Ciò premesso, si osserva che le descrizioni dei *cluster*, riportate nei documenti illustrativi della *cluster analysis* e nelle note tecniche e metodologiche, sono da intendersi a carattere non esaustivo, in quanto necessariamente sintetiche. Una eventuale divergenza tra il dato dichiarato dal contribuente ed il valore medio riportato nella descrizione dei *cluster* non può pertanto essere considerata *a priori* quale causa di una sovrastima nei ricavi o di anomalie nel calcolo di indicatori. Si osserva infine che la citata variabile “*Costi di lavorazioni affidate a terzi*” non è attualmente utilizzata ai fini dell'analisi discriminante.

2. Stima dei ricavi

2.1. **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “*4) Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all'osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che

hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

2.2. Valore dei beni strumentali. In relazione a quanto rappresentato circa il grado di utilizzo dei beni strumentali ed al suggerimento di adottare un “*correttivo che quantifichi la percentuale di utilizzazione dei beni strumentali*”, si precisa quanto segue. Nella funzione di regressione per lo studio in esame, per la maggior parte dei *cluster*, i beni strumentali agiscono attraverso l'uso di trasformazioni non lineari. Tali trasformazioni fanno sì che ad incrementi di valore dei beni strumentali corrispondano incrementi dei ricavi stimati via via minori. Inoltre, sempre per tenere conto del grado di utilizzo degli stessi, il valore dei beni strumentali (opportunamente trasformato nel senso precisato prima) viene ulteriormente ponderato in relazione ai mesi di effettivo svolgimento dell'attività. Si ritiene che l'ipotizzato effetto sulla stima dei ricavi, derivante dalla presenza di beni strumentali utilizzati in misura ridotta, possa essere apprezzabile solo qualora il valore contabile di detti beni sia non esiguo in rapporto all'ammontare complessivo dei beni stessi. Tale circostanza potrà ovviamente essere opportunamente segnalata dal contribuente nelle *Note aggiuntive* di *Gerico* (o successivamente, tramite il *software Segnalazioni*). Si ricorda infine che, nel caso di non utilizzo di taluni beni strumentali, è facoltà del contribuente di non indicare gli stessi nell'apposito rigo del modello degli studi di settore, a condizione che non siano state dedotte le rispettive quote di ammortamento (si veda la Circolare n. 54/E del 13/06/2001).

2.3. Costi per lavoro affidati a terzi. Oltre a richiamare quanto già rappresentato al precedente punto 1.1, si rappresenta che l'inclusione di determinate variabili nella funzione di stima dei ricavi non può prescindere da una significatività statistica delle variabili stesse ai fini della stima dei ricavi. In assenza di evidenze empiriche in tal senso, l'effetto di sovrastima dei ricavi derivante dalla presenza di “*Costi sostenuti per lavori affidati a terzi*” può soltanto essere ipotizzato. Tale circostanza potrà ovviamente essere opportunamente segnalata dal contribuente nelle *Note aggiuntive* di *Gerico* (o successivamente, tramite il *software Segnalazioni*). Ci si riserva, in ogni caso, di approfondire le analisi sulla rilevanza dei costi sostenuti per lavori affidati a terzi ai fini della stima dei ricavi. Per quanto attiene la richiesta di indicazioni di cautela nella gestione di eventuali contraddittori si

rammenta, da ultimo, quanto richiamato dalla recente Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 in merito all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore: “[...] nell'evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”.

2.4. Costi per trasferta. Si ritiene che una maggiore incidenza dei costi in argomento sul totale dei costi ovvero sul costo del venduto non possa, *a priori*, essere considerata causa di sovrastima degli stessi. Inoltre la funzione di stima dei ricavi, ottenuta attraverso la tecnica della regressione multipla, rappresenta una necessaria sintesi dei complessi meccanismi gestionali che caratterizzano i contribuenti che svolgono una determinata attività economica. Una tale sintesi, necessariamente circoscritta ai tratti essenziali della gestione economica, consente di stimare, con un ragionevole grado di approssimazione, i ricavi attribuibili a contribuenti che presentano determinate caratteristiche contabili e strutturali. Ulteriormente, il contribuente, in presenza di particolari situazioni contabili e/o gestionali, potrà sempre segnalare tali circostanze nelle “*Note aggiuntive*” in *Gerico*, o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

2.5. Costi formazione apprendisti. Si rappresenta che lo studio di settore tiene già conto del minore apporto degli apprendisti mediante la previsione di un apposito correttivo da applicare alle spese per il lavoro degli apprendisti. Per quanto riguarda la richiesta di indicazioni di cautela, si rimanda a quanto rappresentato al precedente punto 2.3.

2.6. Soggetti marginali (ex minimi). Circa l'ipotesi delle Associazioni, in base alla quale lo studio, per i soggetti che avrebbero i requisiti fissati dal regime dei “*contribuenti minimi*”, potrebbe stimare dei ricavi non realizzati, si fa presente che, per lo studio WG51U, l'analisi degli esempi proposti dalle Associazioni, effettuata nel corso delle riunioni, non ha permesso di riscontrare tale criticità. In merito, l'esigua numerosità degli esempi pervenuti non ha permesso di effettuare adeguate analisi. Ci si riserva quindi di effettuare le opportune valutazioni ed analisi anche sulla base degli ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno far pervenire.

2.7. Assenze per maternità. In merito alla richiesta dell'Associazione di fornire indicazioni di cautela agli uffici territoriali ai fini della gestione di eventuali contraddittori nei confronti di contribuenti interessati dalla maternità, si fa presente che, con le Circolari n. 34/E del 18 giugno 2010 e 30/E del 28 giugno 2011, sono stati invitati gli Uffici a considerare con particolare attenzione le situazioni di non congruità e/o di non coerenza determinate da questa particolare condizione e ad analizzare compiutamente le specifiche posizioni oggetto di controllo. Ai contribuenti è sempre data, inoltre, la possibilità di segnalare la propria situazione nelle *Note aggiuntive* di *Gerico*, nonché, successivamente, tramite la procedura *Segnalazioni*.

2.8. **Partecipazione ad Associazioni temporanee d'impresa o reti d'impresa.** In merito all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore ed alla richiesta di *“fornire indicazioni di cautela nella gestione degli eventuali contraddittori delle imprese in tali condizioni”*, ci si riserva di approfondire la questione posta.

3. Indicatori di normalità economica

3.1. **Indicatore dell'incidenza dei costi residuali.** Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell'indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l'*“Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la *“possibile criticità applicativa dell'indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d'imposta 2013 è possibile indicare anche l'importo dell'IMU dedotta per il citato periodo d'imposta. L'indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all'“ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l'indicazione nell'ambito degli *“Oneri diversi di gestione”*, della *“componente TASI dovuta dalle imprese”*. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli *“Oneri diversi di gestione”*, le stesse sono state individuate in modo *“cautelativo”* e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

3.2. **Assenze per maternità.** Si richiama quanto già rappresentato al precedente punto 2.7.

4. Indicatori economici di coerenza.

4.1. **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”.** Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

4.2. **Indicatore di coerenza “Valore aggiunto lordo per addetto”.** Al riguardo, si rinvia alle *“Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1)*.

4.3. **Assenze per maternità.** Si veda il precedente punto 2.7.

4.4. Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione dei servizi sui ricavi. Si rappresenta che l'indicatore citato determina un esito di "non normalità" solo qualora lo stesso assuma valori negativi. Tale circostanza si verifica quando il costo del venduto e il costo la produzione dei servizi assume valore negativo. Si ritiene pertanto che la presenza di costi per lavorazioni affidate a terzi non possa da sola giustificare la situazione di "non normalità" in relazione all'indicatore citato.

4.5. Presenza di collaboratori coordinati e continuativi. In merito alla osservazione circa i possibili effetti sugli esiti di coerenza del criterio di determinazione del numero di collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa (riferito alla presenza nell'impresa al termine del periodo d'imposta), si osserva che gli studi di settore sono tradizionalmente "costruiti" sulla base di tale criterio, che può determinare delle approssimazioni ai soli fini del calcolo del numero degli addetti. Ci si riserva al riguardo di valutare i possibili interventi, anche a seguito di ulteriori confronti con le Organizzazioni.

4.6. Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Al riguardo, si rinvia alle "Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza" (Allegato 1).

4.7. Soggetti marginali (ex minimi). Per quanto concerne la richiesta dell' Organizzazione relativa all'individuazione di criteri che permettano una "analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi", anche ai fini dell'analisi di coerenza economica, come già precedentemente rappresentato al precedente punto 2.6 ai fini della congruità dei ricavi stimati, l'esame degli esempi proposti effettuato nel corso delle riunioni non ha permesso di riscontrare criticità sui valori soglia degli indicatori, anche a causa della esigua numerosità degli esempi pervenuti. Ci si riserva tuttavia di effettuare le opportune valutazioni e analisi, anche sulla base degli elementi che le Organizzazioni vorranno fornire.

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1. Semplificazione. In merito alla richiesta dell'Associazione di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si

anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla documentazione relativa all’elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l’esame dei prototipi degli studi di settore. Con riferimento alla proposta di riformulazione della sezione relativa alle “*Specializzazioni*”, ci si riserva di intervenire eventualmente in fase di evoluzione dello studio tramite la predisposizione di un apposito quadro Z.

5.2. **Evoluzione della normativa del settore.** In relazione alla richiesta di inserire nel modello le informazioni che consentano di individuare le tipologie di soggetti che potranno “operare” sui “*beni culturali*”, ci si riserva la possibilità di integrare il modello attraverso la predisposizione di un apposito quadro Z anche mediante il contributo che le Organizzazioni vorranno fornire in tale sede.

5.3. **Pensionato.** In merito alla richiesta di inserire nel modello l’informazione relativa alla circostanza che il titolare dell’impresa sia “*pensionato*”, ci si riserva di valutare l’opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (“*Dati complementari*”) afferente la prossima evoluzione dello studio.

5.4. **Apporto lavorativo del titolare.** Apporto lavorativo del titolare. È necessario in primo luogo premettere che né l’apporto lavorativo del titolare (per le imprese individuali), né quello del primo socio (per le società) rilevano ai fini della regressione. Al riguardo, si evidenzia che la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nella definizione della funzione di ricavo non si tenga conto dell’“*apporto lavorativo*” del primo socio, dal momento che, nei casi in cui l’attività venga svolta in forma individuale, non si tiene conto dell’“*apporto lavorativo*” del titolare. Si precisa, inoltre, che al momento, il quadro A del modello studi di settore non prevede l’informazione relativa all’apporto del titolare. In ogni caso, si evidenzia che la significatività statistica dell’apporto del titolare può essere, al momento, soltanto “*ipotizzabile*” per la mancanza, allo stato, dei relativi dati. Si ricorda, infine, che per una corretta specificazione della funzione di regressione è opportuno inserire nel modello medesimo solo elementi che presentino una variabilità non trascurabile e una plausibile riscontrabilità. Ciononostante, ci si riserva di valutare l’opportunità di introdurre, a seguito di confronto con le

Organizzazioni interessate, apposite informazioni aggiuntive da utilizzare per la prossima evoluzione dello studio.

5.5. Partecipazione ad Associazioni temporanee d'impresa o a Reti d'impresa. Oltre a richiamare quanto indicato ai precedenti punti 2.3 e 2.8 in merito all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore, ci si riserva di inserire nel modello le informazioni richieste mediante la predisposizione di uno specifico quadro Z anche attraverso il contributo che le Organizzazioni stesse vorranno fornire.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG51U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, "*...al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*".

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012 e 23 maggio 2013.

Roma, 10 dicembre 2014

**VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI
PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL
PERIODO D'IMPOSTA 2014**

STUDI WG55U

(Servizi di pompe funebri e attività connesse)

Codice attività:

96.03.00 - Servizi di pompe funebri e attività connesse.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG55U (evoluzione dello studio VG55U), con nota prot. RU n. 60032 del 29 aprile 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni. Successivamente, con mail del 4 agosto 2014, è stata convocata un'ulteriore riunione.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 16 maggio, 4 giugno e 12 settembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- CNA;
- CONFARTIGIANATO;

- CONFARTIGIANATO IMPRESE;
- CONFCOMMERCIO;
- FEDERCOFIT;
- FENIOF.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 118714 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG55U.

Le Organizzazioni CNA e CONFARTIGIANATO hanno rappresentato osservazioni sostanzialmente identiche, rispettivamente con nota del 3 e del 13 novembre 2014, che sono pertanto di seguito riportate in forma unificata.

In particolare, esprimendo un parere favorevole *“sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate”*, le due Organizzazioni evidenziano le seguenti considerazioni.

- 1) **Premessa.** Le Organizzazioni premettono che, nonostante la crisi non abbia direttamente inciso sull'attività di questo settore, la *“maggiore propensione delle famiglie a ricevere servizi funebri più sobri”* e la scelta sempre più frequente della cremazione, che determinerebbe minori costi per i consumatori rispetto alla servizio *“di tipo più tradizionale”*, avrebbero determinato una diminuzione del volume di affari delle imprese che operano nel settore. Pur apprezzando l'attività di *“monitoraggio del settore attraverso lo studio”*, chiedono che vengano date indicazioni *“di estrema cautela”* circa l'applicazione dello studio di settore da parte degli Uffici territoriali.
- 2) **Correttivi crisi.** Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una *“congiuntura economica negativa”*, le Associazioni ritengono che dovrebbero esser previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell'effettivo impatto della crisi economica sui periodi d'imposta di applicazione dello studio *“rispetto alla base dati utilizzata per la revisione”*, al fine di rappresentare al meglio eventuali *“rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo”*.
- 3) **Osservazioni al modello e IVA non detraibile.** Quadro B. In merito al modello dichiarativo, in relazione al rigo B04 (*“Spazi destinati all'esposizione dei prodotti”*), CNA e CONFARTIGIANATO propongono di specificare nelle relative istruzioni che in tale variabile non andrebbero indicati i mq nel caso in cui una unità immobiliare venga *“utilizzata solo per rappresentanza ovvero non adibita ad attività di trattazione”*.

Quadro D. Viene richiesto, in relazione al rigo D57 (*“Servizi completi effettuati con l’acquisto da terzi del servizio di trasporto funebre”*), un’integrazione della descrizione posta sulla destra della colonna da compilare dopo il carattere di % così integrata *“% sul numero dei servizi completi effettuati”*.

Viene proposto di inserire, dopo il rigo D59 (*“Autorizzazioni comunali utilizzate per la vendita di articoli funerari”*), un ulteriore rigo, dove possa essere prevista l’informazione relativa alla *“Autorizzazione Regionale Unica”*, in quanto alcune regioni avrebbero specifici regolamenti al riguardo. Secondo le Organizzazioni, inoltre, occorrerebbe *“chiarire laddove si chiede un’autorizzazione al commercio al dettaglio che la stessa è riferita ad una eventuale attività secondaria che prevede quindi la presentazione di una apposita SCIA in quanto l’autorizzazione unica già prevede per le imprese di onoranze funebri il commercio al dettaglio di prodotti connessi, da compilare nel caso in cui si ha tale autorizzazione, altrimenti occorre compilare i due righe esistenti”*.

Le Organizzazioni chiedono, in merito ai righe D62 e D63 che dovrebbero essere previsti nel nuovo modello, ma già presenti in Unico 2013 nell’apposito quadro dedicato ai *“Dati complementari”*, rispettivamente Z01 (*“IVA da pro-rata indetraibile al 100%”*) e Z02 (*“IVA da pro-rata indetraibile parzialmente”*), che sia predisposto un *“controllo bloccante”* nel caso in cui i contribuenti compilino anche uno solo dei righe D01, D02 e D03, in quanto, trattandosi di *“Servizi completi”* e quindi esenti, sarebbe necessario porre attenzione ai righe D62 e D63, poiché, secondo quanto viene affermato dalle Associazioni, tali informazioni sarebbero state richieste *“al fine di sterilizzare i costi dalla componente IVA indetraibile”*.

Inoltre, CONFARTIGIANATO e CNA rappresentano che alcune imprese potrebbero trovarsi in una situazione di *“totale indetraibilità”* dell’IVA (quando effettuano solo prestazioni esenti) o in uno stato di *“indetraibilità di IVA parziale”* (quando effettuano operazioni sia imponibili che esenti –pro-rata). Nella prima situazione i contribuenti contabilizzerebbero i costi sostenuti al lordo dell’IVA non detraibile, mentre per le imprese che operano con il pro-rata la contabilizzazione dei costi avverrebbe al netto dell’IVA indetraibile. Da queste due diverse modalità di contabilizzazione, secondo le Organizzazioni, deriverebbe *“una stima diversa dei ricavi”* tra i diversi soggetti; a tal proposito ritengono che *“Coloro che hanno caricato l’Iva sul costo sono stimati con un maggiore ricavo”*.

Le Associazioni suggeriscono *“per chiarezza che la voce D62 del nuovo modello sia utilizzata esclusivamente dalle imprese che sostengono costi compresi di IVA non detratta e che quindi non godono del pro-rata. Il nuovo rigo dovrebbe essere: D62 - IVA indetraibile, espungendo gli attuali termini “da pro-rata” e “al 100%” ed inserendo eventualmente il termine “totalmente”*”. Inoltre andrebbe chiarito nelle istruzioni che *“al rigo D62 va indicata l’IVA indetraibile solo per i soggetti che nella tenuta della propria contabilità hanno registrato l’IVA indetraibile di ogni acquisto sul costo relativo”*, specificando che *“l’IVA*

indicata nel rigo D62 sarà tolta in modo proporzionale dal quadro F degli elementi contabili sterilizzando di fatto i costi dalla componente IVA non detratta”. Inoltre viene richiesto che venga “chiarito che la compilazione del rigo D63 - IVA da pro - rata indetraibile è riservata a chi registra i costi senza l'accrescimento della relativa IVA indetraibile ma registrano cumulativamente l'IVA indetraibile in un conto dedicato”. Pertanto l'importo dell'IVA riportata nel rigo D63 dovrebbe servire, a parere delle Organizzazioni, “per correggere la formula dell'indicatore di coerenza riferito all'incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi per evitare che scatti l'anomalia di non normalità su tale indicatore”.

4) Analisi della coerenza economica. CNA e CONFARTIGIANATO rappresentano che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero il *“Margine per addetto non dipendente”* e l'*“Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”*.

Per quanto concerne l'indicatore del *“margine per addetto non dipendente”*, l'Associazione evidenzia che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre, viene sottolineato come l'analisi alla base dell'indicatore presenterebbe notevoli limiti, in particolar modo in momenti di forte congiuntura economica negativa come quello attuale. Parrebbe che, pur di mantenere in vita l'impresa, gli operatori del settore, in situazione di crisi, arrivino a contrarre fortemente i loro *“margin di guadagno”*. Questo fenomeno causerebbe prima di tutto la riduzione del cosiddetto *“margine”* e di conseguenza l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti””*. Di conseguenza, l'individuazione dei valori di soglia minima nell'indicatore *“margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene sottolineato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“margine per addetto non dipendente”* coinciderebbe, in sostanza, con il risultato d'esercizio. L'indicatore risulterebbe influenzato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.)”*, nell'intento di cogliere situazioni di marginalità economica. CONFARTIGIANATO e CNA sottolineano che tali aspetti non risulterebbero colti neanche nella stima del ricavo di congruità.

In relazione all'indicatore di “*copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*”, le Organizzazioni rilevano che dall'analisi degli esempi effettuata nel corso delle riunioni risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre, le imprese che non dispongono di beni di terzi o che presentano uno *stock* di beni strumentali già ammortizzato risulterebbero coerenti. Pertanto, l'Associazione ritiene che l'indicatore in questione tenderebbe ad essere “*pro-ciclico*”, in quanto “*penalizzerebbe*” gli operatori che investono, con un gravoso sforzo economico e finanziario, in beni strumentali, nella speranza di uscire dalla crisi.

Con riguardo all'indicatore “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, le Organizzazioni osservano che il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporterebbe l'impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima scelti, in quanto ritenuti “*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*”. Evidenziano, inoltre, che la presenza di apprendisti potrebbe alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (“*quindi, come se fossero ugualmente produttivi*”). Le Associazioni propongono un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti “*prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo*”.

5) Le Organizzazioni osservano inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termine di giornate retribuite) comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia “*(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)*”.

Analisi di normalità. Le Organizzazioni evidenziano che l'indicatore “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*” potrebbe risultare influenzato dai “*componenti straordinari*” quali quelli relativi a “*l'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014 della componente Tasi dovute dalle imprese*”, che “*potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia*” dell'indicatore menzionato. Le Associazioni, consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che altererebbero il comportamento dell'indicatore, evidenziano che “*l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto*”. CNA e CONFARTIGIANATO, chiedendo

che tale non normalità venga corretta, a tal fine suggeriscono “*di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell’indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari”*”, in quanto tale soluzione permetterebbe di non dover “*attendere la prossima evoluzione dello studio*” e di “*neutralizzare*” i costi residuali suddetti già a partire dal periodo d’imposta 2014.

6) **Indicatore della durata delle scorte.** Le imprese di pompe funebri esporrebbero “*costantemente*” nelle proprie sedi “*una ampia gamma di Cofani... sia nuovi che datati*”; tali cofani risulterebbero gestiti a “*costi /ricavi e rimanenze*” ma avrebbero “*un rigiro tendente allo zero*” che comprometterebbe “*l’indicatore della durata delle scorte*”. Si tratterebbe, a loro avviso, di “*arredi o materiale promozionale/espositivo*” piuttosto che di merce. A tal proposito, viene richiesto che venga inserito un nuovo rigo che tenga conto dell’importo di queste merci da esposizione (rimanenze a mostra espositiva) o, in alternativa, l’ampliamento dell’intervallo delle soglie nelle relative distribuzioni ventiliche.

7) **Semplificazione dei dati richiesti nei modelli.** In ottica di semplificazione, le Organizzazioni affermano che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi “*laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi*”. Osservano, inoltre, che, non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l’individuazione delle informazioni utilizzate per “*l’analisi discriminante*”, non sono in grado di proporre le possibili informazioni “*potenzialmente eliminabili o accorpabili*”.

8) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza.** Inoltre CONFARTIGIANATO chiede che per tutti gli indici di coerenza “*siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi*”.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che si ritiene che gli esempi analizzati in sede di riunione abbiano permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG55U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In merito a quanto evidenziato dalle Organizzazioni, si fa presente quanto di seguito riportato.

1) **Premessa.** In relazione alla richiesta di osservare “*estrema cautela*” in fase di applicazione degli studi si rammenta, da ultimo, quanto richiamato dalla recente Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 in merito all’utilizzo delle risultanze degli studi di settore: “[...] *nell’evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di*

selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”.

2) **Correttivi crisi.** Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) *Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

3) **Osservazioni al modello e IVA non detraibile.** Per quanto riguarda il suggerimento di non compilare il rigo B04 in caso di locali utilizzati solo per rappresentanza o non adibiti alla trattazione degli affari, ci si riserva di integrare le istruzioni specificando, concordemente rispetto a quanto condiviso nel corso delle riunioni con le Organizzazioni intervenute, che nel rigo B04 devono essere indicati anche i locali “*non adibiti alla trattazione degli affari*”. Verrà inoltre eventualmente chiarito che si tratta di un luogo diverso dal luogo di contrattazione (per luogo di contrattazione intendendosi un luogo fornito di scrivania e sedie, ossia di un luogo adeguato alla “*Trattazione degli affari*”).

Ci si riserva di integrare la descrizione posta a destra della colonnina compilabile in corrispondenza del rigo D57 come segue: “*% sul numero dei servizi completi effettuati*”.

Ci si riserva di inserire, come da richiesta formulata dalle Organizzazioni, un nuovo rigo nel quadro B del modello denominato “*Autorizzazione regionale unica all'attività funebre*”.

In merito alla richiesta di chiarimenti circa l’“*autorizzazione al commercio al dettaglio*” e all’ambito di riferimento di tale autorizzazione, la richiesta in questione non appare chiara. Nell’ipotesi che le Organizzazioni si riferiscano all’informazione di cui al rigo D59 (“*Autorizzazioni comunali utilizzate per la vendita di articoli funerari*”) del modello in vigore per il p.i. 2013, ci si riserva di intervenire in sede di predisposizione delle istruzioni alla modulistica.

In relazione alla richiesta di un “*controllo bloccante*” nel caso in cui siano compilati i rigi D01, D02 e D03, si anticipa che lo stesso dovrebbe essere previsto nella versione dello studio in oggetto.

Per quanto attiene alla questione della “*stima diversa dei ricavi*” in base alle differenti modalità di contabilizzazione dell’IVA indetraibile (da pro-rata e non)

si rappresenta che a causa della scarsa significatività della compilazione delle variabili derivanti da quadro Z, non è stato possibile analizzare le stesse variabili in fase di costruzione dello studio. Al riguardo si evidenzia che, qualora la diversa contabilizzazione comportasse effettivamente, a seguito dell'applicazione dello studio di settore, un esito “*distorsivo*” in fase di applicazione, il contribuente potrà adeguatamente evidenziare lo specifico caso già in fase di invio della dichiarazione, nel campo “*Note aggiuntive*” della procedura *GERICO* o successivamente tramite il *software Segnalazioni*, oltre a rappresentarle nell'eventuale fase di contraddittorio con l'ufficio.

Per quanto attiene la richiesta relativa alla modifica delle denominazioni dei righi D62 e D63, si ritiene non sia possibile dare seguito alle stesse, per ragioni di coerenza metodologica (in termini di conformità dei dati utilizzati) tra la fase di costruzione e quella di applicazione dello studio. Si precisa inoltre che la variabile D62 (tenuto conto che si è rilevato essere stata scarsamente, ed in modo non corretto, compilata) non è stata utilizzata in nessuna fase della costruzione dello studio.

4) **Analisi della coerenza economica.**

Indicatori di coerenza “*Margine per addetto non dipendente*” e “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”.

Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

Indicatore di coerenza del “*Valore Aggiunto lordo per addetto*”.

Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

5) **Analisi di normalità.** Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell'indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l’“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “*possibile criticità applicativa dell'indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d'imposta 2013 è possibile indicare anche l'importo dell'IMU dedotta per il citato periodo d'imposta. L'indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile per quanto attiene l'indicazione nell'ambito degli “*Oneri diversi di gestione*” della “*componente TASI dovuta dalle imprese*”. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso successivi documenti di prassi. Si precisa inoltre

che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli “Oneri diversi di gestione”, le stesse sono state individuate in modo “cautelativo” e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

6) **Indicatore della durata delle scorte.** Per quanto riguarda le osservazioni relative all’indicatore “*durata delle scorte*” in presenza del sostenimento di costi per beni destinati prevalentemente all’esposizione ed alla promozione piuttosto che alla vendita, si osserva quanto segue. Il sostenimento di costi per l’acquisto o la successiva detenzione di beni con finalità espositive o promozionali può avere effetti sull’indicatore durata delle scorte. Affinché ciò accada, è in primo luogo necessario che il contribuente abbia trattato contabilmente tali beni alla stregua dei beni “*merce*” (una eventuale classificazione tra le immobilizzazioni secondo il principio della destinazione non avrebbe alcuna ricaduta sul calcolo dell’indicatore in oggetto). Ulteriormente si osserva che, affinché l’impatto sull’indicatore “*durata delle scorte*” sia apprezzabile, è necessario che il rapporto tra costi contabilizzati per l’acquisto (o giacenze) dei beni da esposizione e costo del venduto sia di entità non trascurabile. Ciò premesso, ci si riserva valutare l’opportunità di integrare il modello inserendo le informazioni necessarie attraverso la predisposizione di uno specifico quadro Z.

7) **Semplificazione dei dati richiesti nei modelli.** In merito alla richiesta dell’Associazione di procedere, nell’ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l’esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell’eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell’analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla documentazione relativa all’elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l’esame dei prototipi degli studi di settore.

8) Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L’illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG55U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell’articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all’articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell’articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d’imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

**VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI
PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL
PERIODO D'IMPOSTA 2014**

**STUDI WG58U
(Strutture ricettive all'aperto)**

Codici attività:

55.20.10 - Villaggi turistici;

55.30.00 - Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG58U (evoluzione dello studio VG58U), con nota prot. RU n. 118524 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 8 e 22 ottobre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- CONFCOMMERCIO;
- FAITA FEDERCAMPING;

- FEDERALBERGHI.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 140031 del 3 novembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG58U.

Con nota del 10 novembre 2014, FAITA FEDERCAMPING ha espresso le proprie considerazioni in merito allo studio WG58U. In particolare ha evidenziato quanto segue.

1) La rappresentazione dei gruppi omogenei individuati per lo studio, a parere dell'Associazione, non individuerrebbe quelle *“realtà di strutture piccole (fino a 100 piazzole) localizzate in zone a più bassa vocazione turistica per lo più montane o collinari con apertura annuale”*. La mancanza *“di un'analisi più specifica e dettagliata su tali realtà”* comporterebbe che queste possano essere *“fortemente penalizzate dalla funzione stima dei ricavi, risultando assolutamente non in linea con le probabilità di ricavo conseguito”*, il quale si discosterebbe *“di circa la metà rispetto allo stimato”*. Per ciò che concerne il resto dell'analisi discriminante l'Organizzazione ritiene che la definizione dei *cluster* sia *“abbastanza condivisibile”*.

2) Il prototipo dello studio WG58U, per le strutture piccole di cui al punto precedente, non terrebbe conto, *“anche perché non previsto quale dato da indicare”*, del tasso di occupazione delle piazzole, che, per buona parte dell'anno, risulterebbe *“di bassissima consistenza (periodo invernale)”*. Le informazioni legate al tasso di occupazione sarebbero *“dati certi e inconfutabili”*, in quanto *“per le strutture ricettive esiste l'obbligo normativo di comunicazione degli alloggiati alle autorità preposte (Questure)”* e di *“comunicazione a fini statistici delle presenze mensili (Provincia)”*.

3) L'Associazione mostra perplessità sui motivi per cui *“lo studio non possa tenere conto di tali dati nella stima dei ricavi, semplicemente moltiplicando le tariffe dichiarate per le presenze altrettanto dichiarate, per determinare il valore di ricavo stimato”*.

4) Per le imprese turistiche ricettive, l'*“aumento della fiscalità locale (IMU, Tari ecc.)”*, in virtù *“dell'inquadramento dei costi stessi tra gli oneri diversi di gestione”*, potrebbe determinare delle anomalie sull'esito dell'indicatore di normalità economica *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*, con conseguente *“stima di un maggior ricavo”*. Tale possibile anomalia, a parere dell'Associazione, sarebbe *“già stata oggetto di attenzione da parte dell'Agenzia Entrate con conseguente emanazione della circolare 20/E del 4 luglio 2014”*. Tuttavia l'indicatore *“dovrebbe essere corretto in modo da contemplare nel suo*

valore le precisazioni sopra effettuate". Gli importi elevati delle spese in questione sarebbero, infatti, *"divenuti "normalità" per le aziende del settore"*.

5) L'Organizzazione dichiara di non avere rilievi da avanzare per quanto attiene il funzionamento degli indicatori di coerenza economica.

6) L'Associazione, infine, *"fornisce un giudizio fortemente critico nei confronti dei risultati che si prospettano elaborati dal nuovo studio di settore [...] per le aziende di piccole dimensioni di cui ai punti precedenti"*, in quanto non rispecchierebbero *"minimamente le realtà aziendali di quel tipo"* e, qualora utilizzati ai fini dell'accertamento, lederebbero *"fortemente il principio Costituzionale di capacità contributiva, secondo il quale lo Stato, attraverso le leggi tributarie, non deve colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva"*.

Con nota del 17 novembre 2014, FEDERALBERGHI ha espresso le alcune considerazioni in merito allo studio WG58U.

1) Lo studio di settore rappresenterebbe quelle *"imprese che prevalentemente operano la vendita diretta dei soggiorni"*, i cui ricavi sarebbero in realtà *"percentualmente irrisori"*. Considerato, infatti, che le imprese del settore percepirebbero ricavi prevalentemente dalla vendita intermediata, l'Associazione ritiene che *"lo studio debba rilevare con maggiore precisione l'incidenza dei costi, sempre crescenti, relativi alla intermediazione, distinguendo tra i costi dell'intermediazione offline e online"*.

2) Lo studio tiene conto, ai fini della stima del ricavo puntuale, della media delle tariffe minime e massime, comunicata annualmente agli enti competenti, e indicate al quadro B del modello. La media di tali tariffe, a parere dell'Associazione, *"molto spesso non corrisponde alla media tariffaria realmente applicata"*, la quale sarebbe quella da prendere effettivamente in considerazione, alla luce anche del fatto che il dato sarebbe desumibile *"in quanto si dispone del numero di presenze annuali"*.

3) Sarebbe indispensabile, secondo l'Organizzazione, *"che vengano mantenuti anche per i prossimi anni gli attuali correttivi per la crisi"*.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che si ritiene che gli esempi analizzati in sede di riunione abbiano permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG58U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In merito a quanto evidenziato da parte da FAITA FEDERCAMPING si fa presente quanto di seguito riportato.

1) Per quanto concerne quelle strutture di piccole dimensioni (fino a 100 piazzole), che a parere dell'Associazione non sarebbero individuate dallo studio,

si fa presente che il *cluster 2* (“*Campeggi di transito*”) e il *cluster 4* (“*Campeggi con utenza a forfait*”) si caratterizzano, oltre che per una media di ricavi dichiarati inferiore rispetto a quella dei restanti *cluster*, per un numero medio di piazzole piuttosto esiguo (rispettivamente pari a 85 e 84), e per una percentuale dei ricavi derivanti dall’affitto delle stesse piuttosto elevata (in media 76% dei ricavi per le imprese appartenenti al *cluster 2* e 82% dei ricavi per le imprese appartenenti al *cluster 4*). Si ritiene, pertanto, che la criticità segnalata (in termini di inadeguata rappresentatività dei gruppi omogenei individuati) non sussista. In merito allo scostamento della stima operata dallo studio rispetto all’ammontare dichiarato, si fa presente che, dall’analisi degli esempi forniti dall’Organizzazione nel corso delle riunioni di presentazione del prototipo del WG58U, quanto rappresentato (scostamento di “*circa la metà rispetto allo stimato*”) è emerso con riferimento a due posizioni: la prima non coerente per tre indicatori (“*Valore aggiunto lordo per addetto*”, “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*” e “*Ricavo medio per presenza non a forfait*”) e con perdita pari a circa € 51.000; la seconda non coerente per due indicatori (“*Valore aggiunto lordo per addetto*”, “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”) e con reddito estremamente esiguo in rapporto al volume d’affari (pari a circa € 3.700 a fronte di ricavi dichiarati pari a circa € 173.000).

2) Si ritiene che l’introduzione nello studio di un “*tasso di occupazione*” per le piazzole non sia allo stato realizzabile, alla luce dei dati richiesti nel quadro B del modello. Le informazioni relative al numero delle presenze della struttura non sembrano, infatti, commisurabili al numero delle piazzole indicate nel quadro B, in virtù del fatto che tali postazioni, generalmente, accolgono più di una presenza per unità. Ci si riserva, comunque, di valutare l’opportunità di richiedere le necessarie informazioni, anche alla luce di ulteriori informazioni che le Organizzazioni vorranno fornire, in sede di predisposizione del prossimo quadro Z (“*Dati complementari*”). In merito alla supposta “*penalizzazione*” sulla stima dei ricavi di tali strutture, che sarebbero caratterizzate da un tasso di occupazione delle piazzole per buona parte dell’anno “*di bassissima consistenza (periodo invernale)*”, si fa presente, in primo luogo, che, tra le variabili che incidono sulla funzione di stima dei ricavi, quelle di natura strutturale (come il numero di piazzole, *bungalow*, appartamenti), nonché il valore dei beni strumentali, vengono ponderati rispetto ai giorni di apertura con presenza (data dalla differenza dei dati relativi alle variabili “*Giorni di apertura*” e della relativa sottovoce “*di cui giorni nei quali non si sono registrate presenze*”). Inoltre, se significative, incidono sulla stima dei ricavi anche il numero totale delle presenze relative alle utenze non *a forfait* e quelle relative alle utenze *a forfait*.

3) In merito alle motivazioni per cui il ricavo stimato dallo studio non derivi da una semplice moltiplicazione delle presenze per le tariffe indicate nel modello, *in primis* è opportuno far presente come non esista una diretta connessione tra le due tipologie di dati richiesti nel modello: mentre il numero delle presenze è quello complessivo dell’intera struttura, le tariffe (minime e

massime) sono differenziate a seconda del tipo di servizio offerto (ingresso adulto, piazzola per tenda, per *roulotte*, per *camper*, affitto *roulotte*, gusci, *tukul*, capanni e appartamenti) e della modalità di applicazione delle stesse (*a forfait* e non *a forfait*). Inoltre, si ricorda che lo studio di settore non si limita a una determinazione di tipo analitico “*elementare*” del genere indicato (“*semplicemente moltiplicando le tariffe dichiarate per le presenze altrettanto dichiarate, per determinare il valore di ricavo stimato*”), bensì, tramite l’utilizzo di tecniche statistiche, mira a stimare il ricavo potenziale dell’impresa, tenendo conto sia di variabili contabili sia di variabili, nonché delle loro relazioni, anche con riferimento al contesto territoriale in cui la stessa opera. Tale metodologia ha l’obiettivo di individuare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell’espletamento dell’attività che, inevitabilmente, incidono in maniera significativa sulla capacità dell’impresa di generare ricavi. Un’analisi limitata *tout-court* alla considerazione delle tariffe e delle presenze dichiarate nel modello da parte del contribuente sarebbe, quindi, da ritenere oltremodo riduttiva rispetto alla metodologia di ricostruzione presuntiva che è alla base degli studi di settore.

4) In merito alla presunta anomalia che, secondo l’Associazione, potrebbe generare l’“*aumento della fiscalità locale (IMU, Tari ecc.)*” sull’esito dell’indicatore di normalità economica “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*”, si premette che lo studio WG58U è stato costruito sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti che hanno compilato il modello VG58U per il periodo d’imposta 2012. Nel caso in cui il contribuente ritenga sussista un’anomalia dell’esito di non normalità dell’indicatore in questione, dettato da un risultato non corrispondente alla realtà, si ricorda che la procedura *GERICO* consente di segnalare l’eventuale non corretta applicazione, nel caso specifico, del singolo indicatore di normalità economica, con la possibilità di verificare gli effetti della modifica, utilizzando una apposita sezione della procedura, dell’importo delle variabili che rilevano ai fini del calcolo della normalità economica, ovvero richiedendo la totale “*non applicazione*” del singolo indicatore. In tali circostanze si ricorda che la compilazione della scheda *Note Aggiuntive* (ovvero, successivamente, del *software Segnalazioni*), consentirebbe al contribuente di illustrare le motivazioni alla base del “*ricalcolo*” effettuato. Tanto premesso, si rileva che l’intervento richiesto dall’Associazione, in termini di correzione “*automatica*” da apportare all’indicatore, si ritiene non realizzabile, per ragioni di coerenza metodologica rispetto ai dati di costruzione dello studio.

5) Si prende atto dell’assenza di rilievi da parte di FAITA FEDERCAMPING in merito al funzionamento degli indicatori di coerenza economica.

6) Il parere critico dell’Associazione sui risultati dello studio per le strutture di piccole dimensioni appare non condivisibile alla luce di quanto enunciato nei precedenti punti 1) e 2). Per quanto concerne l’affermazione di FAITA FEDERCAMPING, secondo cui l’utilizzo degli studi di settore lederebbero “*fortemente il principio Costituzionale di capacità contributiva*”, si ricorda, come

più volte richiamato dai documenti di prassi, che in generale la metodologia di controllo basata sulle risultanze degli studi di settore deve, per disposizione di legge, essere preceduta da un invito al contraddittorio. Al riguardo, con la Circolare n. 19/E del 14 aprile 2010, è ricordato che la *“centralità del contraddittorio è stata più volte sottolineata nei documenti di prassi dell’Agenzia; così, ad esempio, al punto 3 della circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008. In quell’occasione si è, infatti, ribadito che “La valutazione di affidabilità dello studio nel caso concreto deve essere effettuata nell’ambito del contraddittorio instaurato con il contribuente, dopo l’avvio della procedura di accertamento con adesione, sulla base anche degli elementi forniti, idonei ad incidere sulla fondatezza della presunzione, nei termini innanzi precisati. I suddetti chiarimenti trovano peraltro corrispondenza nelle indicazioni già espresse nelle recenti circolari n. 31 del 22 maggio 2007 e n. 38 del 12 giugno 2007.” (circolare n. 5/E del 2008; cfr. anche punti 3 e 7 della circolare n. 21/E del 7 giugno 2004)”*.

In merito a quanto evidenziato da parte di FEDERALBERGHI si fa presente quanto di seguito riportato.

1) Sull’osservazione, secondo la quale lo studio dovrebbe considerare *“l’incidenza dei costi, sempre crescenti, relativi alla intermediazione, distinguendo tra i costi dell’intermediazione offline e online”*, ci si riserva di valutare l’opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (*“Dati complementari”*), afferente la prossima evoluzione dello studio.

2) In merito alla circostanza segnalata dall’Associazione, secondo cui la media delle tariffe minime e massime indicate nel modello non corrisponderebbe alla media tariffaria realmente applicata, si fa presente che si valuterà l’opportunità di monitorare tale aspetto richiedendo le opportune informazioni con la modulistica relativa al periodo d’imposta di costruzione della futura versione evoluta dello studio. Inoltre, nel premettere che non risulta chiara l’osservazione dell’Organizzazione nella parte in cui viene affermato che il dato delle tariffe medie applicate sarebbe desumibile *“in quanto si dispone del numero di presenze annuali”*, si richiama in primo luogo quanto rappresentato al precedente punto n. 3) in risposta alle osservazioni di FAITA FEDERCAMPING circa la mancanza di un nesso tra il numero di presenze (indicate per la struttura complessiva) e l’importo delle tariffe (riferite a servizi offerti differenti, e secondo modalità diversificate). Altresì si ricorda, come già fatto in precedenza, che lo studio di settore, tramite l’utilizzo di tecniche statistiche, mira a stimare il ricavo potenziale dell’impresa, tenendo conto sia di variabili contabili sia di variabili strutturali che influenzano il risultato economico, nonché delle loro relazioni, anche con riferimento al contesto territoriale in cui l’impresa opera.

3) Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione *“4) Considerazioni finali”*, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione

relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG58U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG60U (Stabilimenti balneari)

Codice attività:

93.29.20 – Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG60U (evoluzione dello studio VG60U), con nota prot. n. RU 59923 del 29 aprile 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Successivamente con mail del 4 agosto 2014 è stata convocata un'ulteriore riunione. Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 20 maggio, 5 giugno e 18 settembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- CNA BALNEATORI;
- CNA BALNEATORI LIGURIA;
- CNA BALNEATORI TOSCANA;

- CNA NAZIONALE;
- CONFARTIGIANATO;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE;
- CONFCOMMERCIO;
- CONFESERCENTI;
- CONFIMPRESE FEDERBALNEARI;
- FEDERBALNEARI ITALIA;
- FEDERTERZIARIO;
- FIBA CONFESERCENTI;
- FIPE CONFCOMMERCIO;
- FIPE SIB CONFCOMMERCIO;
- OASI CONFARTIGIANATO;
- OASI CONFARTIGIANATO RIMINI;
- SIB CONFCOMMERCIO.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. n. RU 129350 del 13 ottobre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG60U.

Con nota del 4 novembre 2014 la FIPE ha espresso le proprie considerazioni in merito allo studio WG60U. In particolare, in tale nota sono rappresentate le seguenti considerazioni e richieste.

1) Viene chiesto di eliminare, nell'inciso delle istruzioni relativo alla descrizione delle attrezzature utilizzate con finalità di scorta, la parte relativa alla gestione di eventuali picchi di domanda.

2) Viene affermata la necessità di rilevare le imprese che, *“ad ogni stagione, montano e smontano le strutture”*.

3) È richiesto di eliminare dal quadro D (*“Elementi specifici”*) del modello le variabili relative al numero di abbonamenti, perché ritenute poco significative, e *“quella relativa agli ingressi perché ormai vietata dalla legge”*.

4) Viene chiesto di precisare nelle istruzioni del modello che il costo del canone di concessione deve essere indicato al rigo F18 (*“costo per il godimento di beni di terzi”*) insieme al costo della tassa regionale sulle concessioni.

5) Viene chiesto di specificare che le spese del personale in *outsourcing* devono essere indicate al rigo F19 (*“Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l’attività dell’impresa”*).

6) È richiesta una particolare attenzione per quanto riguarda il personale obbligatorio per legge. In particolare, se il personale è assunto direttamente dall’azienda, i costi avranno una incidenza maggiore rispetto al caso in cui lo stesso sia gestito con l’*outsourcing*.

7) Viene considerato che l’analisi della congruità vada *“sterilizzata dagli effetti dei costi dei canoni di concessione perché regolati da norme più che dal mercato (caso dei beni incamerati)”*.

8) È richiesta la previsione di *“un correttivo in grado di cogliere fenomeni meteo particolarmente difficili come quelli che hanno caratterizzato la stagione estiva 2014”*.

9) Infine, viene rilevato che *“il calcolo della coerenza dell’indicatore “valore aggiunto per addetto” non tiene conto del lavoro affidato in outsourcing a società esterne all’impresa”*.

Con nota del 16 ottobre 2014, inviata all’Ufficio Studi di settore con mail del 10 novembre 2014, OASI CONFARTIGIANATO ha espresso le proprie considerazioni in merito allo studio WG60U. In particolare:

1) Viene fatto rilevare lo stato di *“crisi del turismo balneare nazionale, dovuto sia alla congiuntura economica sia alla proliferazione delle proposte turistiche che si aprono quotidianamente su tutto il mondo”*. Tale crisi avrebbe determinato da qualche anno una continua e sempre più repentina diminuzione del numero dei complessi ricettivi, causando prevalentemente l’*“uscita dal mercato delle strutture ricettive più marginali cioè piccole pensioni a conduzione familiare [...] ma che rappresentano ancora oggi la maggior parte di tutte le strutture esistenti”*. Tali strutture, infatti, non sarebbero più in grado di coprire l’aumento degli oneri di gestione, ed in particolare di *“far fronte alle ingenti spese necessarie, ed ormai inderogabili, per la ristrutturazione e/o per l’adeguamento alle norme di legge degli impianti, fra cui il più importante è quello antincendio”*. Alcune di esse, inoltre, troverebbero più conveniente il cambio di destinazione della struttura *“in fabbricati ad uso civile abitazione, al di fuori dall’orbita turistica”*. Tutto ciò dovrebbe determinare per il futuro, a parere dell’Associazione, *“un’automatica ed incontrovertibile riduzione di clientela”*.

2) Conseguenza della crisi sarebbe una eccessiva dotazione *“delle attrezzature a disposizione e non più utilizzate che verranno aggiunte a quelle già detenute in deposito come “scorte”*”. L’Associazione ritiene che, nel momento in cui le strutture provvedono alla sostituzione delle attrezzature, le vecchie non sarebbero vendute *“perché di scarso valore, ma tenute anch’esse come “scorte”*”. Nel caso della Riviera romagnola, dove l’attività di stabilimento balneare sarebbe svolta *“all’aperto e con libero accesso a chiunque, anche nelle ore notturne”*, ci sarebbe un forte rischio legato ai *“danneggiamenti per atti*

vandalici, di furti, oltre che di perdite per mareggiate e fortunali”, il che renderebbe necessario una maggiore dotazione di attrezzature di scorta.

3) Gli elementi utilizzati per la costruzione dello studio sarebbero “*da ritenersi senz'altro insufficienti a condurre a deduzioni con grado di approssimazione vicino alla realtà*”. Ciò in quanto lo studio di settore dovrebbe anche “*tenere conto che le tipologie degli stabilimenti balneari sono obiettivamente molto variegate*”, contrariamente a quanto accadrebbe invece per altre attività economiche dove si “*possono presentare elementi ben più pregnanti e rappresentativi quali, ad esempio, il “costo del venduto”, il “consumo di energia”, ecc.*”. Le casistiche non considerate dallo studio sarebbero molte (come gli stabilimenti balneari di grandi dimensioni dotati di un'elevata consistenza di attrezzature, quelli con molte attrezzature utilizzate in percentuale molto esigua, quelli con parcheggio retrostante situati in realtà cittadine, che lavorerebbero notevolmente con gli affitti domenicali e stagionali e poco con gli affitti settimanali, quelli senza parcheggio retrostante in realtà cittadine, che lavorerebbero prevalentemente con gli affitti stagionali e poco con abbonamenti giornalieri e settimanali, quelli con numerosi alberghi nel territorio retrostante che opererebbero con molti abbonamenti settimanali). In particolare, vengono poste all'attenzione due casistiche che sarebbero importanti per la revisione dello studio: 1) stabilimenti balneari con territorio retrostante (anche se situati in posizioni centrali) senza adeguata capacità ricettiva; 2) stabilimenti balneari siti in zone periferiche, con o senza parcheggio nelle vicinanze, che “*vivono di solo turismo domenicale*”.

4) “*La percentuale di utilizzo delle attrezzature ed il modo di utilizzo delle stesse (giornaliero, settimanale, mensile, stagionale)*” sarebbero “*essenziali per risalire al ricavo di uno stabilimento balneare*”. Tale elementi, secondo l'Associazione, non sarebbero richiesti dal modello dello studio, che, al contrario, presenta informazioni, come il numero degli abbonamenti, che non inciderebbero in alcun modo sulla stima.

5) Viene proposto di richiedere “*il numero delle “attrezzature utilizzate” e non il numero di quelle “in dotazione”, poiché [...] sulla Riviera romagnola ogni stabilimento balneare possiede attrezzature di scorta, destinate esclusivamente a sostituire attrezzature che possono rompersi, andare disperse in seguito a mareggiate od essere danneggiate o rubate*”; tali attrezzature rappresenterebbero “*mediamente un 15% del totale delle attrezzature in dotazione*”.

6) Relativamente alla parte delle istruzioni relative all'indicazione delle attrezzature in dotazione, viene chiesto di “*indicare chiaramente ... che le attrezzature di scorta non rientrano tra quelle che possono essere utilizzate per i picchi di utilizzo*”. In merito l'Associazione fa presente che “*Come evidenziato in sede di riunione, è fondamentale che venga apportata tale modifica, sulla quale l'Agenzia delle Entrate ha manifestato condivisione e disponibilità, in quanto l'attuale formulazione non fornisce un quadro corretto e fedele della realtà delle*

imprese balneari, dando luogo a risultati distorti dello studio". Viene sottolineata l'importanza di disporre di *"istruzioni chiare ed inequivocabili circa il parametro delle attrezzature di scorta [...] affinché da parte degli Uffici Periferici dell'Agenzia delle Entrate vi sia un'interpretazione univoca ed un comportamento uniforme su tutto il territorio nazionale, evitando penalizzazioni e situazioni di contenzioso a danno delle imprese balneari"*. Al riguardo, viene inoltre chiesto di introdurre un'informazione specifica *"che consenta l'indicazione del numero delle attrezzature "di scorta" "*.

7) Lo studio tenderebbe a equiparare le strutture con uguale superficie e uguale numero di attrezzature, con percentuali di utilizzo notevolmente diverse. Non essendo corretto, a giudizio dell'Associazione, *"uniformare tutte le tipologie di stabilimenti balneari"* senza tener conto della percentuale di utilizzo dell'attrezzature, viene chiesto di prevedere nel modello *"la voce specifica che consenta l'indicazione delle percentuali di utilizzo dell'attrezzatura nei singoli mesi estivi, talchè si possano formare dei clusters che tengano conto di "medio utilizzo", "scarso utilizzo" e "rilevante utilizzo" delle attrezzature"*.

8) Per quelle strutture che forniscono anche un servizio di affitto di sedie a sdraio, OASI CONFARTIGIANATO fa presente che *"queste ultime non possono rappresentare un'ulteriore fonte di ricavi, ma, al contrario, sono causa di una diminuzione degli stessi"*. Ciò in quanto le sedie a sdraio verrebbero fornite in alternativa ai lettini prendisole e ad un prezzo inferiore a quello dei lettini. In proposito si chiede di *"tenere conto nello Studio di Settore, e precisare nelle relative Istruzioni e Nota Tecnica, che le sedie-sdraio sono usate solo in alternativa ai lettini prendisole e non più in aggiunta ad essi"*.

Con nota del 25 novembre 2014, CNA ha espresso le seguenti considerazioni e richieste in merito allo studio WG60U.

1) In premessa sono illustrati gli effetti che il maltempo dell'anno 2014 (nei periodi di *"giugno, luglio, buona parte di agosto e anche l'inizio di settembre"*) avrebbe comportato sull'*"andamento dell'economia turistica balneare"*. Al riguardo sono segnalati in particolare:

- i *"mancati incassi"* delle imprese del settore, che avrebbero comportato *"conseguenti disagi economici e finanziari all'intera categoria"*, una riduzione *"degli investimenti sia in termini strutturali che di mantenimento"*, nonché *"riflessi negativi sull'andamento dell'occupazione nel settore"*;
- una crisi nelle spiagge legata ai *"mancati guadagni degli stabilimenti balneari"*, con conseguente *"danno al PIL regionale e nazionale"*;
- le conseguenti ripercussioni sul *"turismo costiero"* (considerato che quasi il 50% delle imprese sarebbe *"situato sulla nostra costa lungo i territori dei circa 600 comuni marittimi"*), che rappresenterebbe, secondo l'Associazione, *"un fattore di crescita indispensabile per il"*

buon andamento dell'economia del nostro Paese, delle regioni e dei comuni costieri";

- l'impatto del maltempo, *"seppure in modo non omogeneo"*, su *"tutte le località turistiche costiere della nostra penisola"*. In particolare si sarebbe registrato che: 1) a giugno, 4 fine settimana su 5 sarebbero stati colpiti da maltempo (vento, pioggia e temporali) o *"da avverse condizioni meteo"*; 2) a luglio, 3 fine settimana su 4 sarebbero stati colpiti dal maltempo; 3) ad agosto, una forte *"instabilità climatica"* non avrebbe consentito *"alcuna continuità e normalità del lavoro turistico balneare"*; 4) a settembre, *"in gran parte della penisola"*, oltre al maltempo, le forti mareggiate avrebbero *"notevolmente eroso le spiagge e duramente colpito le infrastrutture balneari creando ingenti danni agli stabilimenti balneari"*; 5) l'*"abbassamento generalizzato delle temperature"* avrebbe *"fortemente compromesso anche la situazione delle giornate infrasettimanali"*;
- secondo una statistica interna dell'Organizzazione, relativamente alle strutture degli stabilimenti associati (e dei bar annessi), *"una diminuzione del 45% delle presenze in spiaggia nei circa 600 comuni costieri"*. L'Associazione ipotizza *"un mancato volume di affari che si aggira intorno ai 450 milioni di euro non incassati complessivamente dalle circa 30.000 imprese balneari"*;
- l'arresto degli *"investimenti di natura strutturale (riqualificazioni, ristrutturazioni, ecc...)"*, anche a causa *"del mancato rinnovo delle concessioni segnato dal recepimento della Direttiva europea sui servizi"* e dalla proroga al 2020 ritenuta *"troppo esigua per programmare qualsiasi razionale piano di ammortamento"*;
- una recessione dell'occupazione del settore, che sarebbe *"stimabile in quasi 50.000 unità lavorative non impiegate"*;
- l'inattendibilità, per l'anno 2014, delle presenze dovute ad abbonamenti stagionali, mensili, quindicinali e settimanali, se confrontate con quelle considerate *"in tempi di normalità"* che, invece, *"superavano la presenza media di 2/4giorni"*. Inoltre per il 2014 si sarebbe verificata una scarsa presenza presso gli stabilimenti degli *"interi nuclei familiari"*, mediamente pari al 70% dell'intera clientela. L'offerta diversificata dei servizi di spiaggia e quella qualitativa di cibi dei ristoranti presso gli stabilimenti balneari, unita ad un'attenta politica di prezzi contenuti, avrebbe consentito *"solo ad alcune imprese del settore, di scongiurare una perdita economica maggiore"*;
- oltre al maltempo, il verificarsi di mareggiate che, *"in diverse regioni costiere"*, avrebbe colpito le spiagge dei lidi, *"danneggiando notevolmente gli arenili e le infrastrutture"* e causando *"un notevole"*

disagio alle attività commerciali interessate e conseguentemente, al patrimonio pubblico demaniale”.

2) L'Associazione ritiene che i fattori legati al contesto in cui operano le imprese del settore (di cui all'“*Allegato A - Testo del documento sindacale Unitario sottoscritto congiuntamente da SIB CONFCOMMERCIO, FIBA CONFESERCENTI, CNA BALNEATORI, OASI CONFARTIGIANATO E ASSOBALNEARI CONFINDUSTRIA in rappresentanza di oltre il 95% delle imprese balneari italiane*” delle proprie osservazioni), dovrebbero essere considerate “*nelle valutazioni dell'applicazione dello studio di settore*”.

3) Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una “*congiuntura economica negativa*”, l'Associazione ritiene che dovrebbero essere previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell'effettivo impatto della crisi economica sui periodi d'imposta di applicazione dello studio “*rispetto alla base dati utilizzata per la revisione*”, al fine di rappresentare al meglio eventuali “*rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo*”.

4) Come già rappresentato al precedente punto 1, l'Associazione ritiene che “*lo studio con riferimento al 2014 potrebbe non cogliere adeguatamente la reale capacità produttiva delle imprese per effetto delle avverse condizioni meteorologiche*”. In proposito viene chiesto di fornire agli uffici dell'Agenzia competenti “*indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori*”. Inoltre viene fatto presente che, al fine di poter cogliere “*l'effetto dell'andamento economico nell'anno di applicazione dello studio, rispetto a quello sul quale si riferisce la base dati*”, potrebbe essere utile acquisire “*l'informazione relativa al numero di giornate di pioggia, o di avverse condizioni meteo*”, che a parere dell'Associazione, sarebbe ufficialmente desumibili da Capitaneria di porto, ARPA ed Aeronautica Militare.

5) L'Associazione ritiene che lo studio di settore non sarebbe in grado di cogliere “*in modo adeguato le differenze territoriali che possono incidere in misura molto rilevante sui risultati commerciali delle imprese a seconda dell'ubicazione*”. Per tale motivo chiede che siano forniti agli uffici dell'Agenzia competenti “*indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori*”.

6) Viene fatta presente la condizione di quegli stabilimenti che verrebbero “*montati in primavera e completamente smontati a fine estate*”. Tali strutture, frequenti in Liguria, comporterebbero il sostenimento per l'impresa di “*costi di gestione, per montaggio e smontaggio, molto maggiori rispetto gli stabilimenti “fissi”*”, e di “*almeno 1,5 mesi di lavoro in più tra montaggio e smontaggio*”.

7) Viene chiesto di fornire “*indicazioni di cautela agli uffici*” per gli stabilimenti che sosterebbero elevati costi di gestione dovuti a “*fenomeni erosivi della spiaggia*”. A parere dell'Associazione un elemento “*utile al riscontro di*

tale condizione soggettiva” potrebbe essere “la riduzione del canone di concessione applicata in tali casistiche”.

8) L’Organizzazione evidenzia che l’indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* potrebbe risentire dell’influenza di *“componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dello stesso. Si tratterebbe *“dell’Irapp sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*. CNA, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l’indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell’indicatore, osserva che *“l’esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Chiede pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Suggerisce *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell’indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari”*”. Ritiene tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

9) L’Associazione rappresenta che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero: il *“Margine per addetto non dipendente e l’Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”*. Con riguardo all’indicatore *“Margine per addetto non dipendente”*, viene fatto rilevare che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre, viene sottolineato come l’analisi alla base dell’indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l’impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto *“margine”* ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”*. Conseguentemente, l’individuazione dei valori di soglia minima nell’indicatore *“Margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“Margine per addetto non dipendente”* verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. L’indicatore sarebbe direttamente interessato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore,*

ecc.)”, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’indicatore *“Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi ovvero *“beni strumentali non completamente ammortizzati”*, mentre dall’altra risulterebbero coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o *“che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato”*. L’Organizzazione ritiene quindi che l’indicatore in argomento tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

10) Con riguardo all’indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, l’Associazione osserva che il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporterebbe l’impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenzia inoltre che la presenza di apprendisti/voucher potrebbe alterare il risultato della coerenza sull’indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). L’Organizzazione propone un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*. L’Organizzazione osserva inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporti l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (*“es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante”*).

11) L’Organizzazione chiede che per tutti gli indici di coerenza *“siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”*.

12) In ottica di semplificazione, l’Organizzazione afferma che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi *“laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”*.

13) L'Associazione ritiene che, in relazione alle informazioni richieste nel quadro B sulla dotazione di beni per i servizi di balneazione (come ombrelloni, lettini, sedie a sdraio, ecc.) occorrerebbe eliminare dalle istruzioni l'inciso "*che quelle detenute per finalità di scorta (a fronte di eventuali picchi della domanda, danneggiamenti, etc.)*", al fine di "*evitare anomale valutazioni di beni tenuti a disposizione ma non utilizzati*".

14) CNA ritiene che, considerata la sempre maggiore frequenza degli operatori a "*proporre ai clienti la formula di abbonamento stagionale il cui pagamento avviene a rate*", potrebbe essere utile "*l'inserimento di un rigo che consenta la successiva analisi del fenomeno*".

15) Viene proposta l'eliminazione delle informazioni del quadro D relative "*all'indicazione del numero dei "Servizi di balneazione", mantenendo esclusivamente l'informazione relativa alla percentuale sui ricavi*".

16) Viene chiesto di fornire chiarimenti sulla correttezza dell'"*indicazione nel rigo "Costo per il godimento di beni di terzi" (sia in colonna 1 che in colonna 2), del costo sostenuto per i canoni di concessione demaniale*".

17) Viene chiesto di inserire nel modello l'informazione relativa agli stabilimenti che vengono completamente smontati nella stagione invernale, in modo tale da verificare "*se è possibile generare con la prossima revisione uno specifico cluster che le identifichi o l'introduzione di correttivi adeguati*".

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che si ritiene che gli esempi analizzati in sede di riunione abbiano permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG60U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In merito a quanto evidenziato da parte da FIPE CONFCOMMERCIO si fa presente quanto segue.

1) In merito alla richiesta di intervento sulle istruzioni relative alle attrezzature "*in dotazione*", a seguito delle delucidazioni fornite dalle Associazioni nel corso delle riunioni, dalle quali è emerso che le attrezzature utilizzate per i picchi della domanda non rientrerebbero tra quelle "*di scorta*", ci si riserva di fornire maggiori precisazioni nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione. L'attuale formulazione delle istruzioni ("*Si precisa che per attrezzature "in dotazione" si intendono sia quelle ordinariamente utilizzate per l'esercizio dell'attività che quelle detenute per finalità di scorta (a fronte di eventuali picchi della domanda, danneggiamenti, etc.)*"), come concordato con le Associazioni nel corso delle riunioni, potrà essere modificata nel modo seguente: "*Si precisa che per attrezzature "in dotazione" si intendono sia quelle ordinariamente utilizzate per l'esercizio dell'attività, che quelle detenute a fronte*

di eventuali picchi della domanda e per finalità di scorta (danneggiamenti, mareggiate, etc.)”.

2) In merito all’osservazione richiesta, secondo la quale sarebbe “*necessario anche rilevare le imprese che, ad ogni stagione, montano e smontano le strutture*”, ci si riserva di valutare l’opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (“*Dati complementari*”) afferente la prossima evoluzione dello studio, anche alla luce degli ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno far pervenire.

3) Per quanto concerne la richiesta di eliminazione delle variabili relative al numero degli abbonamenti di cui alla sezione “*Servizi di balneazione (affitto cabine, ombrelloni, sedie a sdraio, lettini)*” del quadro D, si fa presente che si sta valutando l’utilizzo dell’informazione ai fini dell’elaborazione di uno specifico indicatore di coerenza. In merito alla richiesta di eliminazione delle variabili relative agli ingressi presenti nel quadro D (all’interno dei rigi D16 e D17 del modello VG60U, “*Affitti e/o ingressi giornalieri*”), si rappresenta che le informazioni in questione si riferiscono agli ingressi comprensivi dei servizi a pagamento ad esclusione di affitto di ombrelloni, sedie sdraio, lettini e cabine (di cui al rigo D02).

4) In merito alla richiesta di integrare le istruzioni del quadro F, si ritiene che le istruzioni generali del quadro F (“*Elementi contabili*”) descrivano già chiaramente che in corrispondenza della variabile “*Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.)*” debbano essere indicati “*i canoni di locazione, finanziaria e non finanziaria, derivanti dall’utilizzo di beni immobili, beni mobili e concessioni*”. Per quanto concerne invece i costi relativi alla tassa regionale sulle concessioni, si ritiene che tali spese, essendo riferite a tasse non direttamente correlate alla produzione di ricavi, siano da imputare tra agli “*Oneri diversi di gestione*”.

5) In merito agli effetti che il ricorso all’*outsourcing* potrebbe determinare sui ricavi, in generale si premette che, da un punto di vista economico, qualora l’impresa decida di “*esternalizzare*” la gestione del personale, appare fondatamente presumibile che la stessa sostenga costi più alti rispetto all’ipotesi in cui lo stesso personale venga assunto direttamente, atteso che l’impresa che fornisce il servizio, oltre a coprire i costi del personale, dovrebbe conseguire anche un margine di utile. Per quanto riguarda invece la corretta imputazione delle spese del personale nel quadro F nelle due ipotesi prospettate, si fa presente che, qualora il tipo di contratto riguardi la somministrazione e/o il distacco di lavoro, le stesse dovrebbero essere imputate, come chiarito nelle istruzioni, sia nella variabile “*Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l’attività dell’impresa*”, sia nella specifica sottovoce “*di cui per personale di terzi distaccato presso l’impresa o con contratto di somministrazione di lavoro*”. Nel caso in cui si tratti di contratti attraverso cui viene “*esternalizzata*” una serie di servizi, con organizzazione a carico dell’impresa che li offre, e sempreché gli stessi siano strettamente correlati alla

produzione di ricavi (come nel caso dei servizi relativi alla sicurezza e assistenza dei bagnanti), le relative spese dovrebbero correttamente essere imputate nella variabile “*Costo per la produzione di servizi*”, nell’ambito delle “*spese sostenute per prestazioni di terzi ai quali è appaltata, in tutto o in parte, la produzione del servizio*”.

6) In merito alla richiamata “*attenzione al personale obbligatorio per legge*”, i cui costi determinerebbero “*una incidenza maggiore rispetto alle spese del personale in outsourcing*”, si fa presente che la richiamata “*obbligatorietà*” dovrebbe comportare che tali costi rappresentino un tratto comune ai soggetti interessati dallo studio, tale da non generare distorsioni applicative. Ci si riserva, comunque, di valutare se monitorare il fenomeno tramite eventuali informazioni da richiedere per la prossima evoluzione dello studio.

7) In merito all’istanza di “*sterilizzare*” l’analisi della congruità “*dagli effetti dei costi dei canoni di concessione perché regolati da norme più che dal mercato (caso dei ben incamerati)*”, alla luce anche di quanto già rilevato al punto precedente circa l’imputazione alla voce “*Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.)*”, si fa presente che i canoni demaniali dovuti per la concessione non incidono sulla stima del ricavo puntuale di riferimento.

8) In merito alle problematiche connesse ai fenomeni meteorologici, si evidenzia che sono al momento in corso analisi ed elaborazioni sul tema.

9) Per quanto riguarda il “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, la logica dell’indicatore è quello di misurare la capacità dell’impresa di remunerare quei fattori del processo produttivo che contribuiscono a generare valore, come il lavoro, i finanziamenti di terzi, il capitale di rischio dell’imprenditore, ecc.. Con il ricorso all’*outsourcing*, l’impresa rinuncia a svolgere internamente una o più funzioni proprie, trasferendole ad un’altra entità esterna che possieda le capacità tecniche ed organizzative per svolgere il particolare servizio oggetto di “*esternalizzazione*”, con gestione e rischio a carico della stessa. Tale peculiarità, quindi, rappresenta il motivo per cui l’*outsourcing* non rientrerebbe nella “*logica*” dell’indicatore. Si fa peraltro presente che, in caso di *outsourcing*, a fronte della mancata indicazione degli addetti al denominatore della formula, il numeratore (“*Valore aggiunto lordo*”) è calcolato al netto del “*Costo per la produzione dei servizi*”, cui afferiscono le citate spese di “*esternalizzazione*”.

In merito a quanto evidenziato da parte da OASI CONFARTIGIANATO, si fa presente quanto segue:

1) In merito alla denunciata situazione di crisi, si richiama quanto previsto al successivo punto 3) delle risposte alle osservazioni di CNA. Per quanto concerne invece il sostenimento di quelle “*spese necessarie, ed ormai inderogabili, per la ristrutturazione e/o per l’adeguamento alle norme di legge degli impianti, fra cui il più importante è quello antincendio*”, si ritiene che le stesse rientrino nella normale gestione di un’azienda balneare; in tal senso, pertanto, i dati presi in

esame in fase di costruzione dello studio tengono già conto delle situazioni di normale livello di costi inerenti tali aspetti della gestione. Si ricorda che circostanze particolari, di cui lo studio dovesse non tener conto adeguatamente, tali da incidere sulla congruità dello studio, potranno in ogni caso essere segnalate dal contribuente attraverso la compilazione delle “*Note Aggiuntive*” in GERICO, o successivamente tramite il *software* “*Segnalazioni*”.

2) La considerazione che le attrezzature sostituite, “*ma tenute anch’esse come “scorte”*”, non vengano alienate in quanto di scarso valore, non appaiono pienamente condivisibili, in quanto la considerazione delle medesime tra i beni di “*scorta*” implica, di per sé, una potenzialità di utilizzo nel processo produttivo, qualora ne ricorra la necessità. Si ricorda che circostanze particolari, come quelle citate dall’Associazione, qualora siano tali da incidere sulla congruità dello studio, potranno in ogni caso essere segnalate dal contribuente attraverso la compilazione delle “*Note Aggiuntive*” in GERICO, o successivamente tramite il *software* “*Segnalazioni*”. Si ritiene, a tal proposito, che per quelle situazioni riconducibili ad eventi criminosi, come gli atti vandalici e i furti, le relative denunce agli organi competenti possano essere un valido elemento informativo in una eventuale fase di contraddittorio con l’Ufficio.

3) In merito alle varie casistiche mostrate dall’Organizzazione sulle diverse tipologie di stabilimenti che si potrebbero riscontrare nella realtà, si ricorda che lo studio di settore mira a cogliere quegli aspetti che, in quanto condivisi dalla generalità dei contribuenti oggetto di osservazione, sono sintetizzati nelle relazioni determinate tra le variabili rilevanti ai fini della stima con riferimento ai singoli modelli organizzativi individuati. Con specifico riferimento alle osservazioni relative agli stabilimenti balneari con territorio retrostante senza adeguata capacità ricettiva e a quelli siti in zone periferiche, si segnala che, al fine di cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all’ubicazione della struttura, sono state utilizzate, per la stima dei ricavi, le tariffe applicate, in bassa e alta stagione, rilevate attraverso il modello studi di settore. Per quanto concerne invece quegli stabilimenti che, secondo l’Associazione, tenderebbero a “*lavorare notevolmente con gli affitti domenicali*” e che “*vivono di solo turismo domenicale*”, si evidenzia che lo studio in oggetto, rispetto alla precedente versione, prevede due specifici *cluster* che identificano quelle imprese che svolgono l’attività prevalentemente con affitti e/o ingressi nel fine settimana, ovvero il *cluster* 9 (“*Stabilimenti che operano prevalentemente con affitti e/o ingressi nel fine settimana dotati di cabine*”), e il *cluster* 10 (“*Stabilimenti che operano prevalentemente con affitti e/o ingressi nel fine settimana*”). Si ricorda comunque che quelle particolari circostanze di cui lo studio eventualmente potrebbe non tener conto, potranno in ogni caso essere segnalate dal contribuente attraverso la compilazione delle “*Note Aggiuntive*” in GERICO o successivamente tramite il *software* “*Segnalazioni*”.

4) Per quanto riguarda invece la considerazione dell'Associazione, secondo la quale *“la percentuale di utilizzo delle attrezzature ed il modo di utilizzo delle stesse (giornaliero, settimanale, mensile, stagionale)”* risulterebbero *“essenziali per risalire al ricavo di uno stabilimento balneare”*, si fa presente che:

- per quanto riguarda la percentuale di utilizzo delle attrezzature, si ritiene che, ai fini dell'elaborazione dello studio, tale informazione non sia utilizzabile in quanto difficilmente riscontrabile. Inoltre si fa presente che lo studio WG60U, al pari dei precedenti, è stato costruito tenendo presenti le attrezzature in dotazione da parte degli stabilimenti balneari;

- in merito al *“modo di utilizzo”* delle attrezzature, ovvero se concesse alla clientela prevalentemente con affitto giornaliero, settimanale, mensile e/o stagionale, si ricorda che le relative informazioni sono previste nella specifica sezione del quadro D *“Servizi di balneazione (affitto cabine, ombrelloni, sedie a sdraio, lettini)”*, laddove viene richiesto al contribuente di indicare il numero degli abbonamenti e la percentuale sui ricavi relativi agli affitti con abbonamenti (rispettivamente divisi in abbonamenti fino a 7 giorni, fino a 14 giorni, fino a 30 giorni e stagionali), nonché la percentuale sui ricavi relativi agli affitti e/o ingressi giornalieri. Con specifico riferimento a tali informazioni, sono utilizzate ai fini dell'analisi discriminante (e conseguentemente determinano effetti anche sull'ammontare del ricavo puntuale stimato), i dati relativi alle percentuali sui ricavi legate agli affitti stagionali e quelle relativi agli affitti e/o ingressi giornalieri effettuati nei fine settimana.

5) Sulla proposta dell'Associazione di chiedere nel modello il numero delle attrezzature utilizzate, e non di quelle in dotazione, si rimanda a quanto evidenziato al punto precedente; si sottolinea, in particolar modo, come lo studio sia costruito tenendo conto della dotazione delle attrezzature e come la richiesta del numero delle attrezzature utilizzate soffrirebbe dei limiti legati alla difficile riscontrabilità del dato dichiarato.

6) In merito alla richiesta di eliminare dalle istruzioni relative alle attrezzature in dotazione l'inciso *“a fronte di eventuali picchi della domanda”*, in quanto la formulazione delle istruzioni del modello VG60U non fornirebbe *“un quadro corretto e fedele della realtà delle imprese balneari, dando luogo a risultati distorti dello studio”* (e sul quale, a parere dell'Associazione, si sarebbe *“manifestato condivisione e disponibilità”*), si fa qui presente che in sede di riunione è stata ipotizzata non l'eliminazione dell'inciso dalle istruzioni, ma solo dell'indicazione delle attrezzature detenute a fronte dei picchi della domanda nell'elencazione esemplificativa riportata tra parentesi con riferimento alle attrezzature di scorta (vedasi il precedente punto 1 relativo alle valutazioni fatte a FIPE). Inoltre, già in sede di riunione era emerso come lo studio WG60U era stato costruito tenendo anche conto delle attrezzature detenute per far fronte ai picchi della domanda, in quanto la loro presenza, analogamente a quelle detenute per finalità di *“scorta”*, è *“fisiologica”* e comune a tutti i soggetti interessati dallo studio, e pertanto non dovrebbe generare distorsioni nell'applicazione dello

stesso. In merito alla richiesta di fornire maggiore chiarezza sulle istruzioni relative all'indicazione delle attrezzature in dotazione, ci si riserva di intervenire, già con le istruzioni relative alla modulistica in corso di predisposizione per il periodo d'imposta 2014, nella forma indicata al punto 1 delle valutazioni riferite alle osservazioni di FIPE.

7) Sulla proposta di inserire nel modello dello studio le informazioni relative alle percentuali di utilizzo dell'attrezzature, così da poter determinare dei *cluster* che tengano conto anche di tale grado di utilizzo, si fa presente che tale aspetto, essendo riconducibile ad elementi fortemente variabili (oltretutto difficilmente riscontrabili), non assicurerebbe quel livello di omogeneità che dovrebbe caratterizzare le variabili da assumere come base per la definizione dei *cluster* di uno studio di settore. Si rileva, infatti, che la metodologia consolidata degli studi di settore prevede la creazione di gruppi omogenei (*cluster*), formati da imprese si caratterizzano per il fatto di presentare elementi strutturali ed organizzativi simili tra loro, in funzione delle principali interrelazioni esistenti tra le variabili che concorrono a definire il profilo dei singoli gruppi.

8) In merito a quanto rappresentato dall'Organizzazione relativamente alle sedie a sdraio che verrebbero utilizzate dalla clientela esclusivamente in alternativa ai lettini, si fa presente che la questione è già stata analizzata in sede di evoluzione degli studi UG60U e VG60U. In tali occasioni, infatti, era stato fatto presente che la dotazione congiunta di lettini prendisole e di sedie a sdraio è una caratteristica comune alla gran parte dei soggetti interessati, così come l'eventuale utilizzo di entrambi in forma sia congiunta che alternativa. Per tale motivo è apparso opportuno considerare il numero complessivo delle due tipologie di dotazioni nella costruzione dello studio, sommandole in un'unica variabile. Ne deriva, pertanto, che non si ritiene corretto, per lo studio oggetto di analisi, eliminare il numero delle sedie a sdraio dalla regressione ai fini della stima dei ricavi.

In merito a quanto evidenziato da parte di CNA, si fa presente quanto di seguito riportato.

1) Sulla considerazione di CNA in merito agli effetti che il maltempo avrebbe comportato sull'intero settore turistico balneare, si richiama quanto già evidenziato al punto 8 delle valutazioni in risposta a FIPE.

2) In merito ai fattori legati al contesto in cui operano le imprese del settore, e ai riflessi che gli stessi avrebbero “*nelle valutazioni dell'applicazione dello studio di settore*”, si fa presente che, in generale, i coefficienti della funzione di ricavo sono ottenuti attraverso l'applicazione della tecnica statistica della regressione lineare multipla ai dati dichiarati dai contribuenti interessati. Tali coefficienti non sono influenzati da valutazioni discrezionali e consentono di sintetizzare in un conciso modello matematico le fondamentali relazioni che intercorrono tra le grandezze (variabili) gestionali delle imprese interessate dallo studio. Una tale sintesi consente di cogliere, tra gli altri, aspetti legati a fenomeni

inflazionistici, aumenti generalizzati dei costi d'esercizio e/o cambiamenti dei margini di redditività, i cui effetti si sono manifestati nel periodo d'imposta preso a riferimento per la costruzione dello studio.

3) Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) *Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all'osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all'elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

4) In merito alla riduzione della “*capacità produttiva delle imprese per effetto delle avverse condizioni metereologiche*”, oltre a richiamare quanto già precedentemente esposto al punto 8 delle valutazioni dell'Ufficio in risposta a FIPE, si fa presente che ci si riserva di valutare l'opportunità di fornire eventuali chiarimenti con successivi documenti di prassi. In merito alla possibilità di cogliere “*l'effetto dell'andamento economico nell'anno di applicazione dello studio, rispetto a quello sul quale si riferisce la base dati*”, attraverso la richiesta delle informazioni relative al numero delle giornate di pioggia o delle avverse condizioni metereologiche, si fa presente che si valuterà tale possibilità, anticipando, in questa sede, che l'intervento difficilmente si potrà conciliare con la metodologia prevista per gli studi di settore, a causa della forte variabilità delle condizioni meteo da un anno all'altro e da un luogo all'altro. Si ricorda tuttavia la possibilità per il contribuente di indicare eventuali condizioni particolari attraverso le “*Note Aggiuntive*” di *Gerico*, ovvero, successivamente, tramite la procedura *Segnalazioni*.

5) Con riferimento alla sostenuta incapacità dello studio di cogliere “*in modo adeguato le differenze territoriali che possono incidere in misura molto rilevante sui risultati commerciali delle imprese a seconda dell'ubicazione*”, si segnala che, al fine di cogliere le differenze legate alla fascia qualitativa del servizio offerto e le differenze connesse all'ubicazione della struttura, sono state utilizzate, per la stima dei ricavi, le tariffe applicate, in bassa e alta stagione, rilevate attraverso il modello studi di settore.

6) In merito agli stabilimenti che verrebbero “*montati in primavera e completamente smontati a fine estate*”, come già fatto presente al punto 2 delle valutazioni relative a FIPE, ci si riserva di valutare l'opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (“*Dati*”

complementari”) afferente la prossima evoluzione dello studio. Si rappresenta, comunque, che circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

7) Con riferimento alla problematica dell’erosione costiera, evidenziata dall’Organizzazione, si ritiene che la peculiarità della criticità e la varietà delle possibili soluzioni adottate a livello locale, in termini di effetti rispetto alla capacità di produrre ricavi e/o di incrementare i costi di gestione, alla luce anche delle condizioni di concorrenza, mal si presti ad essere colta in fase di elaborazione dello studio. A tal proposito si fa presente che, alla stregua di altri fenomeni che interessano in modo particolare specifiche aree territoriali, la problematica connessa al fenomeno dell’erosione costiera potrebbe essere monitorata più efficacemente dagli Osservatori Regionali.

8) Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell’indicatore “*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*” di componenti straordinari, tra i quali l’“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “*possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli “*Oneri diversi di gestione*”, della “*componente TASI dovuta dalle imprese*”. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli “*Oneri diversi di gestione*”, le stesse sono state individuate in modo “*cautelativo*” e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

9) Con riferimento agli indicatori di coerenza economica “*Margine per addetto non dipendente*” e “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

10) In merito all'indicatore di coerenza economica "*Valore aggiunto lordo per addetto*", si rinvia alle "*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*" (**Allegato 1**).

11) In merito alla richiesta di CNA di prevedere "*adeguati correttivi da applicare ai valori soglia*" di tutti gli indicatori di coerenza si rinvia alle "*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*" (**Allegato 1**).

12) In merito alla richiesta dell'Associazione di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i "*Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*", diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe.

13) In merito alla richiesta di eliminare dalle istruzioni del modello l'inciso relativo all'indicazione, tra le attrezzature in dotazione (ombrelloni, sedie a sdraio, lettini, ecc.), anche di quelle "*detenute per finalità di scorta (a fronte di eventuali picchi della domanda, danneggiamenti, etc.)*", come già osservato al punto 1 delle valutazioni a FIPE e al punto 6 delle valutazioni a OASI CONFARTIGIANATO, in sede di riunione è stata ipotizzata l'eliminazione dell'indicazione delle attrezzature detenute a fronte dei picchi della domanda nell'elencazione esemplificativa riportata tra parentesi con riferimento alle attrezzature di scorta, e non l'eliminazione completa dell'inciso. Inoltre, in tale sede si è rilevato come lo studio WG60U sia stato costruito tenendo anche conto delle attrezzature detenute per far fronte ai picchi della domanda, in quanto la loro presenza, come già precisato in precedenza, analogamente a quelle detenute per finalità di "*scorta*", appare "*fisiologica*" e comune a tutti i soggetti interessati dallo studio, e pertanto non dovrebbe generare distorsioni nell'applicazione dello stesso.

14) In merito alla richiesta di inserire nel modello delle informazioni relative al pagamento a rate degli abbonamenti stagionali, considerato che, per le imprese interessate dallo studio, l'imputazione dei ricavi avviene secondo il principio di competenza, non si comprende appieno la finalità di tale proposta.

Tuttavia ci si riserva di valutare l'opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (*"Dati complementari"*), alla luce di ulteriori informazioni che le Organizzazioni vorranno fornire.

15) In merito alla richiesta di eliminare le informazioni del quadro D relative al numero degli abbonamenti di cui alla sezione *"Servizi di balneazione (affitto cabine, ombrelloni, sedie a sdraio, lettini)"*, come già rappresentato, si ritiene non opportuno procedere all'intervento, considerata l'utilità delle relative informazioni ai fini dell'elaborazione di un indicatore di coerenza specifico.

16) Sulla richiesta di CNA di fornire chiarimenti sulla corretta imputazione del costo sostenuto per i canoni di concessione demaniale nel quadro F, come già fatto presente al punto 4 delle valutazioni in risposta a FIPE, si ritiene che le istruzioni generali del quadro F (*"Elementi contabili"*) descrivano già chiaramente che in corrispondenza della variabile *"Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.)"* debbano essere indicati *"i canoni di locazione, finanziaria e non finanziaria, derivanti dall'utilizzo di beni immobili, beni mobili e concessioni"*.

17) In merito alla richiesta di inserire nel modello le informazioni relative agli stabilimenti che vengono completamente smontati nella stagione invernale, come già precedentemente rappresentato, ci si riserva di valutare l'opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (*"Dati complementari"*) afferente la prossima evoluzione dello studio, anche al fine di monitorarne gli effetti e gli impatti in fase di costruzione.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG60U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, *"...al fine di tenere conto degli effetti della"*

crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG68U

(Trasporto di merci su strada e servizi di trasloco)

Codici Attività:

49.41.00 - Trasporto di merci su strada;

49.42.00 - Servizi di trasloco.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG68U (evoluzione dello studio di settore VG68U), con nota prot. RU n. 122058 del 26 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 16 e 30 ottobre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- CASARTIGIANI;
- CNA FITA;
- CNA NAZIONALE;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE;

- CONFARTIGIANATO TRASPORTI;
- CONFTRASPORTO.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 140559 del 4 novembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG68U.

L'Associazione CNA-FITA, con nota del 17 novembre 2014, ha formulato alcune richieste ed osservazioni in merito alla revisione dello studio.

Premessa. L'Organizzazione premette che il settore si troverebbe in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica. In tale contesto, viene rappresentato che lo studio di settore potrebbe *“risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese”*. Al riguardo, nel condividere *“la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”*, viene richiesto, però, che siano date indicazioni agli uffici territoriali *“di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore”*. L'Organizzazione pertanto esprime un parere favorevole sulla versione revisionata dello studio di settore, subordinato al recepimento delle osservazioni formulate.

Preliminarmente, CNA-FITA evidenzia alcuni dati registrati nel settore dell'autotrasporto negli ultimi anni. Al riguardo, il documento elaborato dall'Associazione è corredato da una serie di dati e tabelle.

Contesto di riferimento dell'autotrasporto. L'Associazione si è soffermata sul contesto di riferimento del settore, osservando che nel 2013, tra le imprese che hanno cessato l'attività e le nuove iscrizioni, si sarebbe registrata una variazione di 5.605 imprese in meno e che nel periodo 01/01/2008-31/03/2014 la differenza tra le imprese iscritte e quelle che hanno cessato l'attività sarebbe di 36.974 imprese di autotrasporto in meno. Altre considerazioni si riferiscono al decremento delle merci movimentate sia in termini di quantità che di chilometri percorsi (la fonte citata è <https://www.infocamere.it/>).

Costo del lavoro. L'Associazione evidenzia che, secondo i dati *Eurostat* 2013, il costo orario del lavoro sarebbe pari a € 28,1/h in Italia (con una media europea di € 28,4/h) a fronte degli € 3,7/h della Bulgaria o degli € 4,6/h della Romania (fonte citata: *Eurostat. “Labour costs per hour in euro, whole economy (excluding agriculture and public administration)*). Rispetto agli altri paesi europei risulterebbe più elevata l'incidenza degli altri costi e, in merito ai salari, sono prospettati i prevedibili incrementi per effetto del *“rinnovo del CCNL logistica, autotrasporto merci e spedizioni”* (a decorrere 1° ottobre 2015). Al

riguardo viene affermato che il divario dei costi osservato sarebbe “*sintomatico di un grande incremento dell’uso dei vettori (cabotaggio stradale) e dipendenti esteri (distacco transnazionale) con conseguente dumping sociale nei confronti delle imprese di autotrasporto italiane*”. Viene anche rilevato che “*i vettori esteri nel 2007 trasportavano circa il 7% di t/km entro i confini nazionali, mentre nel 2012 la loro quota è arrivata al 37,2%*” e che “*nel 2012 il 47,53% delle domande di rimborso per i pedaggi autostradali, ha riguardato imprese estere*”.

Costo del carburante. Altro elemento su cui si è soffermata CNA-FITA è il costo del carburante. In merito, viene evidenziato che al 4 novembre 2013, tra i paesi europei, l’Italia occuperebbe il 14° posto nel confronto UE del prezzo del gasolio industriale (€/l) e il 1° posto per il prezzo alla pompa del gasolio per autotrazione. Infine, viene rilevata l’elevata incidenza del carico fiscale sul prezzo del gasolio auto. (Fonte citata: Agenzia delle dogane e dei monopoli: “*Gasolio auto: confronto UE del prezzo industriale €/litro (su dati Commissione UE rilevati il giorno 4 novembre 2013)*”; “*Gasolio auto: confronto UE del carico fiscale (accisa+Iva) €/l (su dati Commissione UE rilevati il giorno 4 novembre 2013)*”; “*Gasolio auto: confronto UE del prezzo alla pompa €/litro (su dati Commissione UE rilevati il giorno 4 novembre 2013)*”).

Sardegna-Sicilia-Continuità territoriale- Incremento costo traghetti. Un’ulteriore considerazione riguarda la sfavorevole collocazione geografica delle imprese di autotrasporto sarde e siciliane, svantaggiate per gli elevati costi di traghettamento che sarebbero costrette a sostenere e per le quali si sarebbero registrate, negli ultimi anni, le più alte percentuali di cessazione delle attività.

Trasporti eccezionali oneri procedurali. Infine, evidenzia che l’AISCAT (Associazione italiana società concessionarie autostrade e trafori) avrebbe diffuso, nel 2014, una nota relativa al tariffario applicato per il rilascio delle autorizzazioni per i transiti dei trasporti eccezionali che prevedrebbe per i “*trasporti complessi*” un incremento di costi dal 60 all’80%.

Di seguito le richieste ed osservazioni formulate dall’Associazione.

1) **Stima dei ricavi**

a) Correttivi crisi sulla stima dei ricavi. L’Associazione, visto il perdurare della crisi economica, manifesta la necessità di prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l’effettivo impatto della stessa sui periodi d’imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Oltre ai correttivi settoriali (differenziati per *cluster* e territorio), vengono richiesti correttivi individuali al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che “*non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo*”.

b) Carburante. L’Associazione valuta positivamente l’utilizzo, nella funzione di regressione, dei litri di carburante consumato in sostituzione del costo del carburante. Tuttavia, chiede di monitorare i risultati

dell'applicazione di questa nuova modalità di stima di una quota dei ricavi *“al fine di poter intervenire con adeguati correttivi qualora il nuovo meccanismo di stima non risultasse consono alla reale situazione delle imprese del settore”*.

2) Indicatori di normalità economica

a) **Indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione, al netto delle spese non documentabili, sui ricavi”***. L'Associazione evidenzia che l'indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* potrebbe risentire dell'influenza di *“componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dello stesso. Si tratterebbe *“dell'Irap sulle spese del personale e del 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*. CNA-FITA, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, osserva che *“l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Chiede pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Suggerisce *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari”*. Ritiene tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

3) Indicatori economici di coerenza

a) **Indicatori di coerenza *“Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”***. L'Organizzazione afferma che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero:

- *Margine per addetto non dipendente;*
- *Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti.*

Con riguardo all'indicatore *“margine per addetto non dipendente”*, viene fatto rilevare che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre viene sottolineato che l'analisi alla base dell'indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l'impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto *“margine”* ed, inoltre, l'impossibilità di coprire

tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti””*. Conseguentemente, l’individuazione dei valori di soglia minima nell’indicatore *“margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“margine per addetto non dipendente”* verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. L’indicatore sarebbe direttamente interessato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.)”*, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’*“indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risulterebbero coerenti le imprese che non dispongono di beni di terzi o che presentano uno *stock* di beni strumentali già ammortizzato. L’Organizzazione ritiene quindi che l’indicatore in argomento tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

b) Indicatore di coerenza *“Valore aggiunto lordo per addetto”*. In merito all’indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, l’Organizzazione osserva che il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. L’Associazione osserva inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termine di giornate retribuite) comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia *“(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)”*.

c) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza.** L'Organizzazione chiede che per tutti gli indicatori di coerenza *“siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”*.

4) **Dati e informazioni nei modelli**

a) **Semplificazione.** In ottica di semplificazione, l'Associazione afferma che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi *“laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”*. A titolo di esempio, propone di unificare le informazioni presenti nel quadro B con la previsione di due soli rigi, quali *“superfici adibite a rimessa”* e *“altre superfici complessive utilizzate per l'attività (uffici, magazzini, ecc.)”*. Inoltre, osserva che dalla sezione dei *“Costi specifici”* potrebbero essere eliminate le variabili seguenti: *“Autostrade, Materiale per imballaggio, Smontaggio e rimontaggio della mobilia/Imballaggio e disimballaggio”*. Infine, propone l'eliminazione del rigo relativo al *“Numero delle giornate retribuite degli autisti dipendenti”*.

Con nota del 25 novembre 2014, Confartigianato Trasporti ha rappresentato le medesime considerazioni espresse da CNA-FITA con la citata nota del 17 novembre 2014; pertanto, ad esse si rimanda. L'unico elemento di differenza che si riscontra si riferisce alla stima dei ricavi ed è di seguito separatamente riportato.

Stima dei ricavi

a) **Sub-vezione.** L'Associazione evidenzia che nei contratti di sub-vezione l'ultimo sub-vettore sarebbe quello che conseguirebbe una marginalità molto ridotta, supponendo che *“nei diversi passaggi intermedi avviene la fatturazione dei servizi ricevuti con conseguente erosione dei margini”*. Pertanto, sostiene che si potrebbe generare una sovrastima dei ricavi *“derivante dai diversi gradi di sub-vezione raggiunti nel settore”*.

3) **VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In relazione a quanto evidenziato nei punti sopra elencati da CNA-FITA, si riportano di seguito alcune considerazioni.

Premessa

In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si rammenta, da ultimo, quanto richiamato dalla recente Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 in merito all'utilizzo delle risultanze degli studi di settore: *“[...] nell'evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione*

per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”.

1) **Stima dei ricavi**

a) **Correttivi crisi sulla stima dei ricavi.** Con riferimento alle denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) *Considerazioni finali*”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in GERICO, delle “*Note aggiuntive*” o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

b) **Carburante.** In merito all’esigenza di monitorare i risultati derivanti dall’applicazione dello studio evoluto, che utilizza, ai fini della stima, i litri di carburante in luogo del costo, si prende atto della richiesta e si anticipa che si provvederà in tal senso in vista della prossima evoluzione dello studio.

2) **Indicatori di normalità economica**

a) **Indicatore “*Incidenza dei costi residuali di gestione, al netto delle spese non documentabili, sui ricavi*”.** Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell’indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l’“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “*possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli “*Altri componenti negativi*” della

“componente TASI dovuta dalle imprese”. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi.

3) Indicatori di coerenza economica

a) **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**. Al riguardo, si rinvia alle “Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1).

b) **Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”**. Al riguardo, si rinvia alle “Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1).

c) **Correttivi crisi nella valutazione della coerenza**. Al riguardo, si rinvia alle “Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza” (Allegato 1).

4) Dati e informazioni nei modelli

a) **Semplificazione**. In merito alla richiesta delle Associazioni di procedere, nell’ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l’esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell’eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell’analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla proposta di intervenire sulle informazioni presenti nei quadri B e D, si fa presente che ci si riserva di valutarne l’opportunità in sede di predisposizione della modulistica relativa agli studi di settore.

In merito a quanto rappresentato da Confartigianato Trasporti, si rimanda alle valutazioni formulate dall’Agenzia ai punti precedenti per le motivazioni sopra espresse. Limitatamente alla sub-vezione, si riportano di seguito alcune considerazioni.

Stima dei ricavi

a) **Sub-vezione.** Con riferimento alla sub-vezione, si fa presente che lo studio in argomento prevede uno specifico differenziale negativo per i costi sostenuti per sub-vezione che, attraverso la tecnica della regressione lineare multipla, è emerso come significativo per i *cluster* 1, 6, 18 e 20. Con riguardo, in particolare, alla problematica della bassa marginalità del sub-vettore che opera all'ultimo livello, lo studio non opera specifiche distinzioni tra i sub-vettori in funzione della *posizione* (ossia del livello) che ciascun sub-vettore occupa rispetto agli altri. Tuttavia, fermo restando che situazioni particolari potranno essere rappresentate in *Gerico*, nelle *Note Aggiuntive*, o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*, ci si riserva l'opportunità di monitorare il fenomeno segnalato in vista della prossima evoluzione dello studio, anche alla luce degli ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno rappresentare.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG68U a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012 e 23 maggio 2013.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG70U (Servizi di pulizia)

Codici attività:

81.21.00 - Pulizia generale (non specializzata) di edifici;

**81.22.02 - Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e
macchinari industriali;**

81.29.99 - Altre attività di pulizia nca.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG70U (evoluzione dello studio di settore VG70U), con note prot. RU n. 81398 del 16 giugno 2014 e prot. RU n. 88588 del 2 luglio 2014, inoltrate per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni; con mail del 4 agosto 2014 è stata convocata una terza riunione.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 3 luglio 2014, 22 luglio 2014 e 9 settembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle tre riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Organizzazioni:

- CNA;

- CONFARTIGIANATO.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 118523 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG70U.

Le Organizzazioni Confartigianato e CNA, con nota del 25 novembre 2014, hanno formulato alcune richieste ed osservazioni in merito alla revisione dello studio, in forma congiunta.

1. Premessa

1.1. Le Organizzazioni premettono che il settore si troverebbe in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica. In tale contesto, viene rappresentato che lo studio di settore potrebbe *“risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese”*.

1.2. Nel condividere *“la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”*, richiedono che siano date indicazioni agli uffici *“di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell’applicazione dello”* stesso in fase accertativa e di controllo.

1.3. Esprimono un parere favorevole sulla versione revisionata dello studio di settore, subordinandolo al recepimento delle osservazioni formulate.

2. Stima dei ricavi

2.1. Visto il perdurare della crisi economica, le Organizzazioni manifestano la necessità di prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l’effettivo impatto della stessa sui periodi d’imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Oltre ai correttivi settoriali (differenziati per *cluster* e territorio), vengono richiesti correttivi individuali al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che *“non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo”*.

2.2. Anzianità dei beni strumentali. Secondo le Organizzazioni l’attività in esame sarebbe *“caratterizzata dalla fisiologica presenza di beni strumentali vetusti che però difficilmente vengono alienati perché potenzialmente riutilizzabili”*. Richiedono pertanto, *“pur non avendo un peso rilevante la variabile relativa ai beni strumentali nella stima dei ricavi dello studio di settore”*, la previsione di un nuovo criterio di attribuzione dei ricavi relativamente al valore dei beni strumentali in funzione del loro

effettivo utilizzo. L'attuale meccanismo infatti non terrebbe conto *“dell'effettivo contributo di tali risorse alla produzione dei ricavi”*.

2.3. Resa delle prestazioni. Secondo le Organizzazioni *“le imprese di piccole dimensioni tendono a lavorare con standard qualitativi più elevati”*. Ciò determinerebbe che *“a parità di ricavo orario, la resa oraria dei dipendenti delle piccole imprese è minore rispetto quelli di imprese di medie/grandi dimensioni”*. Inoltre, *“non esistendo una specifica certificazione di qualità in grado di attestare in modo univoco una modalità di erogazione del servizio “superiore” ad un'altra”*, non sarebbe possibile *“cogliere tale aspetto nello studio”*. Talune imprese adotterebbero una modalità organizzativa *“non colta dallo studio”* e che *“si basa su un lavoro propedeutico al fornire un servizio di maggiore qualità al cliente”*. Ciò avverrebbe mediante la *“preparazione dei materiali e delle macchine presso la sede dell'impresa di pulizie, con tempi dedicati e costi sostenuti”* che non sarebbero *“riconosciuti dal cliente quale maggior importo sulla prestazione”*. Ulteriori costi sarebbero sostenuti in occasione del trasferimento delle macchine sul cantiere mediante furgoni attrezzati di pedane e nel caso di *“cantieri di pochi metri quadrati”*. Tali costi non troverebbero riscontro nel prezzo della prestazione che *“è stabilito dal mercato/concorrenza”*. Le organizzazioni manifestano quindi la necessità che *“nella prossima revisione siano colti tali fattori al fine di correggere la stima dei ricavi”*. Infine, chiedono che nel frattempo *“siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni”*.

2.4. Aree colpite da eventi calamitosi. Le Organizzazioni manifestano la necessità che siano inseriti *“nell'elencazione standardizzata delle condizioni di esclusione dall'applicazione degli studi, per tutti i territori e al ricorrere delle relative condizioni”*, il manifestarsi di eventi calamitosi. In ogni caso richiedono cautela da parte degli uffici territoriali *“per le imprese che non possono fare valere l'esclusione ma che hanno comunque avuto ripercussioni dagli eventi calamitosi”*.

3. Indicatori di normalità

3.1. Indicatore dell'incidenza dei costi residuali. Le Organizzazioni evidenziano che l'indicatore in oggetto potrebbe risentire dell'influenza di *“componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dello stesso. Si tratterebbe *“dell'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*. Le Organizzazioni, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, osservano che *“l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Chiedono pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Sugeriscono *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo”*.

dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari"”. Ritengono tale ultima soluzione “la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio)”. Inoltre “nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate”.

4. Indicatori economici di coerenza

4.1. Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti” Le Organizzazioni fanno presente che *“gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese”* sarebbero:

- *“Margine per addetto non dipendente;*
- *Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti”.*

Con riguardo all'indicatore del *“Margine per addetto non dipendente”*, viene fatto rilevare che *“i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità”*. Inoltre viene sottolineato che l'analisi alla base dell'indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l'impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto *“margine”* ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, *“soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti””*. Conseguentemente, l'individuazione dei valori di soglia minima nell'indicatore *“Margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“Margine per addetto non dipendente”* verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. L'indicatore sarebbe direttamente interessato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.)”*, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità

economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'indicatore di *“copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: *leasing*) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risulterebbero coerenti le imprese che non dispongono di beni di terzi o che presentano uno *stock* di beni strumentali già ammortizzato. Le organizzazioni ritengono quindi che l'indicatore in argomento tenderebbe ad essere *“pro-ciclico”*, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2. Indicatore di coerenza del *“Valore Aggiunto lordo per addetto”*:

Con riguardo all'indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, l'Organizzazione osserva che il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenzia inoltre che la presenza di apprendisti potrebbe alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). L'Organizzazione propone un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*.

L'Organizzazione osserva inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (*“(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)”*).

4.3. Indicatore di coerenza del *“MOL sui ricavi”*. In relazione all'indicatore *“Margine operativo lordo sui ricavi”* le Organizzazioni osservano che *“la formula del calcolo dell'indicatore di coerenza, [...] pur distinguendo attraverso un diverso valore soglia tra le imprese con dipendenti e senza, non tiene conto della forma giuridica dell'impresa”*. In pratica *“essendo*

definito un unico valore soglia per le imprese con dipendenti, ad esempio, l'impresa di 4 soci più un dipendente, supera più facilmente il valore soglia rispetto all'impresa individuale con 4 dipendenti, che di fatto ha la stessa struttura potenziale di marginalità”.

4.4. Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Le Organizzazioni chiedono che per tutti gli indici di coerenza *“siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”.*

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1. Semplificazione. In ottica di semplificazione, le Organizzazioni rilevano che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi *“laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”.* Osservano che, non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per *“l'analisi discriminante”*, non è in grado di proporre le possibili informazioni *“potenzialmente eliminabili o accorpabili”.*

5.2. Tipologia di attività: numero di ore. Secondo le organizzazioni la sezione relativa alla *“Tipologia dell'attività”*, sarebbe *“molto complicata e troppo dettagliata soprattutto nel numero di ore da indicare con riferimento a quelle lavorate nel periodo d'imposta suddiviso per le diverse attività”.* Tenuto conto che tali informazioni, *“entrano in formula di regressione solo per il loro valore totale, ed in modo marginale”*, le organizzazioni propongono *“una loro aggregazione mantenendo la significatività delle sole informazioni rilevanti nell'assegnazione ai cluster”.*

5.3. Tipologia di attività: Disinfezione/sanificazione. Secondo le Organizzazioni, la descrizione utilizzata al rigo D08 *“non pare essere realistica in quanto l'attività di sanificazione è intrinseca all'attività di pulizia in generale”.* Conseguentemente *“sarebbe necessario modificare la descrizione lasciando nel rigo la sola “disinfezione”, ed integrando la sanificazione nelle altre attività di pulizia”.*

5.4. Tipologia di attività: modalità di compilazione – istruzioni. Le Organizzazioni richiedono che nella sezione relativa alla *“Tipologia dell'attività”*, occorre precisare quanto segue: *“Si precisa che nel computo delle ore devono essere considerate solo le ore effettivamente fatturate dall'impresa ai clienti; sono quindi escluse le ore degli indiretti (es.: addetti amministrativi/commerciali), o le ore lavorate dagli addetti diretti ma per le quali non è stato possibile fatturare un corrispettivo al cliente nel periodo d'imposta”.* Richiedono inoltre che le *“eventuali precisazioni attualmente presenti nelle istruzioni non compatibili”* vengano eliminate.

5.5. Commercio di prodotti detergenti. Le Organizzazioni osservano che *“nel settore sempre più imprese stanno affiancando alla attività di servizi di pulizia l’attività di vendita di prodotti per l’igiene e la pulizia”*. Per tale ragione propongono *“di inserire nel quadro “Z” un rigo dove si chiede se viene svolta l’attività di commercio di prodotti per la pulizia, chiedendo eventualmente anche i ricavi conseguiti”*.

5.6. Altre attività di prestazioni. Viene osservato che *“per fronteggiare la forte crisi sempre più imprese stanno affiancando all’attività di servizi di pulizia, altre attività di prestazioni non rientranti nello studio di settore in oggetto. Ciò giustificherebbe, peraltro, la rilevante entità dichiarata da molte imprese di realizzare ricavi da “altre” attività. Tra queste potrebbero esserci i “servizi di portierato”, i “servizi di facchinaggio” e i servizi di “smontaggio/montaggio mobili”, i “servizi di trasloco” e i servizi di “svuotamento pozzi neri””* Per tale ragione le Organizzazioni propongono di inserire nel quadro “Z” alcuni righe, aventi la funzione di *“di cui”* riferito alla percentuale indicata di *“altro”* nella *“Tipologia di attività”*.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

1. Premessa

1.1. In merito alla denunciata situazione di crisi del settore, si rimanda al successivo punto 2.1.

1.2. In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si rammenta, da ultimo, quanto richiamato dalla recente Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 in merito all’utilizzo delle risultanze degli studi di settore: *“[...] nell’evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l’ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”*.

2. Stima dei ricavi

2.1. Si richiama quanto evidenziato al precedente punto 1.1. Inoltre, con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione *“4) Considerazioni finali”*, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui

lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*” o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

2.2. Anzianità dei beni strumentali. In relazione a quanto rappresentato circa la presenza di beni strumentali vetusti che difficilmente trovano effettivo utilizzo, ed alla richiesta di adozione di un nuovo criterio per la determinazione dei ricavi attribuibili ai beni strumentali in relazione al loro effettivo utilizzo, si precisa quanto segue. Nella funzione di regressione per lo studio in esame, per ciascun *cluster*, i beni strumentali agiscono attraverso l’uso di trasformazioni non lineari. Tali trasformazioni fanno sì che ad incrementi di valore dei beni strumentali corrispondano incrementi dei ricavi stimati via via minori. Inoltre, sempre per tenere conto del grado di utilizzo degli stessi, il valore dei beni strumentali (opportunamente trasformato nel senso precisato prima) viene ulteriormente ponderato in relazione ai mesi di effettivo svolgimento dell’attività. Si ritiene che l’ipotizzato effetto sulla stima dei ricavi, derivante dalla presenza di beni strumentali obsoleti o vetusti e non correntemente utilizzati, possa essere apprezzabile solo qualora il valore contabile di detti beni sia non esiguo in rapporto all’ammontare complessivo dei beni stessi. Tale circostanza, ricordando quanto già evidenziato dalle stesse Organizzazioni in relazione al non rilevante peso dei beni strumentali nella stima, potrà ovviamente essere opportunamente segnalata dal contribuente nelle *Note aggiuntive di Gerico* (o successivamente, tramite il *software Segnalazioni*). Si ricorda infine che, nel caso di non utilizzo di taluni beni strumentali, è facoltà del contribuente di non indicare gli stessi nell’apposito rigo del modello degli studi di settore, a condizione che non siano state dedotte le rispettive quote di ammortamento (si veda la Circolare n. 54/E del 13/06/2001).

2.3. In relazione a quanto rappresentato circa la funzione di stima dei ricavi e all’apporto delle ore complessivamente lavorate alla stima degli stessi, occorre premettere che tale funzione, ottenuta attraverso la tecnica della regressione multipla, rappresenta una necessaria sintesi dei complessi meccanismi gestionali che caratterizzano i contribuenti che svolgono una determinata attività economica. Una tale sintesi, necessariamente circoscritta ai tratti essenziali della gestione economica, consente di stimare, con un ragionevole grado di approssimazione, i ricavi attribuibili a contribuenti che presentano determinate caratteristiche contabili e strutturali. Inoltre, si fa presente che la funzione di regressione prevede coefficienti specifici per ciascun *cluster*. Inoltre la *cluster* enuclea il *cluster* 1 “*Imprese di pulizia di grandi dimensioni*” e il *cluster* 5 “*Imprese di pulizia di medie dimensioni*”. Escludendo il *cluster* 4 “*Imprese di pulizia organizzate in forma di cooperativa*”, gli altri gruppi omogenei individuano le imprese di più piccola dimensione. I modelli di stima quindi dovrebbero tener conto implicitamente di tali aspetti. Ciò premesso, il contribuente, in presenza di particolari situazioni contabili e/o gestionali, potrà sempre

segnalare tali circostanze nelle “*Note Aggiuntive*” in *GERICO* del modello studi di settore, o, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

2.4. Eventi calamitosi. In merito agli eventi di calamità naturali, si ritiene che le conseguenti problematiche possano essere poste all’attenzione degli Osservatori Regionali per le opportune analisi e approfondimenti. Particolari circostanze, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di *GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

3. Indicatori di normalità economica.

3.1. Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell’indicatore in oggetto di componenti straordinari, tra i quali l’“*Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*”, si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la “*possibile criticità applicativa dell’indicatore di normalità economica “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi” dovuta al fatto che nel rigo F23 – “Altri componenti negativi” del modello relativo al periodo d’imposta 2013 è possibile indicare anche l’importo dell’IMU dedotta per il citato periodo d’imposta. L’indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all’“ammontare dell’IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato”, potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore “Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”*”. Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l’indicazione nell’ambito degli “*Oneri diversi di gestione*”, della “*componente TASI dovuta dalle imprese*”. Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli “*Oneri diversi di gestione*”, le stesse sono state individuate in modo “*cautelativo*” e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

4. Indicatori economici di coerenza

4.1. In merito agli indicatori di coerenza “*Margine per addetto non dipendente*” e “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*” si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

4.2. In merito alla presunta impossibilità dell’impresa nel raggiungimento dei valori soglia minimi, anche a scapito della marginalità dell’impresa, per l’indicatore “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, si rinvia

alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

4.3. In relazione alle problematiche evidenziate in merito al “*MOL sui ricavi*” si fa presente che l’indicatore non è previsto per lo studio in argomento.

4.4. In merito alla richiesta di prevedere per gli indicatori di coerenza economica “*adeguati correttivi da applicare ai valori soglia [...] alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi*”, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1. In merito alla richiesta dell’Associazione di procedere, nell’ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l’esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell’eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell’analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi*”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe. In merito alla documentazione relativa all’elenco delle variabili utilizzate in analisi discriminante, si fa presente che si è provveduto a fornirla alle Associazioni nel corso degli incontri tenuti a partire dallo scorso mese di ottobre e che sarà ordinariamente fornita a partire dalla prossima evoluzione, in occasione delle riunioni per l’esame dei prototipi degli studi di settore.

5.2. In relazione alla semplificazione della struttura della sezione relativa alle ore lavorate, si rappresenta che la somma delle “ore lavorate” relative alla sezione del quadro D “*Tipologia dell’attività*” sono state utilizzate nella costruzione dello studio. Tuttavia ci si riserva di analizzare la problematica al fine fornire, eventualmente, un riscontro positivo alla richiesta delle Organizzazioni attraverso la predisposizione di un apposito quadro Z.

5.3. In relazione alla dizione del rigo D08 si rappresenta che la descrizione “*Disinfezione/sanificazione*” dovrebbe essere modificata, nel senso richiesto dalle Associazioni, già con i modelli relativi al periodo d’imposta 2014.

5.4. In relazione al testo delle istruzioni della sezione “*Tipologia di attività*”, ci si riserva di fornire ulteriori precisazioni nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione.

5.5. In relazione alla richiesta di inserire informazioni relative allo svolgimento dell’attività di commercio di “*Prodotti detergenti*”, ci si riserva di integrare il modello attraverso l’introduzione di specifiche variabili mediante la predisposizione di un apposito quadro Z in occasione della prossima evoluzione dello studio.

5.6. Per quanto attiene la richiesta di dettagliare ulteriormente la voce D11 specificando i “*servizi di portierato*”, i “*servizi di facchinaggio*”, i servizi di “*smontaggio/montaggio mobili*”, i “*servizi di trasloco*” e i servizi di “*svuotamento pozzi neri*”, ci si riserva di integrare il modello con le informazioni richieste attraverso la predisposizione di apposito quadro Z.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L’illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG70U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell’articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all’articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell’articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “*...al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d’imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali,

rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012 e 23 maggio 2013.

Roma, 10 dicembre 2014

VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2014

STUDIO WG72A

(Trasporto con taxi e noleggio di autovetture con conducente)

Codici attività:

49.32.10 - Trasporto con taxi;

**49.32.20 - Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa
con conducente.**

1) **PREMESSA**

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri è stato pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG72A (evoluzione dello studio di settore UG72A), con nota prot. n. RU 59865 del 29 aprile 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis*, e sono state convocate n. 2 riunioni; con mail del 4 agosto 2014 è stata convocata una terza riunione.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 13 maggio, 28 maggio e 25 settembre 2014, sono stati esaminati sia esempi rilevati dalla Banca Dati degli studi di settore sia esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Inoltre, atteso che l'Associazione CLAAI non era stata interessata, erroneamente, dalla citata comunicazione del 4 agosto 2014, con *e-mail* del 1 ottobre 2014 è stata convocata una ulteriore riunione, da tenersi in data 7 ottobre.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell’Agenzia delle Entrate, della SOSE e della seguente Organizzazioni:

- CNA;
- CNA – FITA;
- CONFARTIGIANATO;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE;
- CONFCOMMERCIO;
- CONFESERCENTI;
- FEDERTAXI;
- LEGACOOOP SERVIZI;
- SATAM – CNA;
- SILT;
- UIL TRASPORTI;
- URI/URITAXI;
- UTI.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. n. RU 122756 del 29 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG72A.

Le Associazioni URI e URI TAXI, con note inviate il 6 ottobre 2014, hanno evidenziato le proprie valutazioni in merito allo studio in oggetto, rappresentando, in particolare con riferimento alla funzione di stima dei ricavi e all’analisi di coerenza, quanto di seguito riportato.

1. L’Associazione URI rileva che l’utilizzo del muletto (auto sostitutiva), obbligherebbe il tassista a farne menzione nello studio di settore sia tra il numero di beni strumentali (quadro E “*Beni strumentali*”) che tra gli elementi contabili relativamente all’indicazione del valore dello stesso in F29 – “*Valore dei beni strumentali*”. L’Associazione sottolinea come tale circostanza causi “*effetti distorsivi nel calcolo dello studio stesso*”. In particolare, la stessa ricorda che “*...in qualunque ipotesi e circostanza, il tassista anche se coadiuvato da un collaboratore familiare o da un sostituto alla guida in genere, è sempre solo nello svolgimento della propria attività di impresa, pertanto, anche i mezzi di locomozione seguono la stessa regola*”. L’Associazione URI invita l’Agenzia a porre attenzione

sull'aspetto sopra evidenziato, auspicando che in un prossimo futuro, possano essere sterilizzati i possibili effetti distorsivi generati dall'intestazione di una seconda vettura.

2. L'Associazione URI TAXI chiede che, a partire dal periodo d'imposta 2014, venga inserita, nel quadro degli elementi specifici del modello dello studio di settore in oggetto, l'informazione relativa all'“Anno in cui è stata rilasciata la licenza taxi dal comune di appartenenza”. L'introduzione di tale informazione è ritenuta necessaria dall'Organizzazione, per valutare l'anzianità di servizio del tassista.
3. L'Associazione ritiene che occorrerebbe introdurre “*un indicatore che moduli la risposta dello studio di settore anche per i tassisti che continuano a svolgere la propria attività superati i 65 anni*”, ritenendo che, per questi ultimi, “*la redditività dell'attività risulti, nella stragrande maggioranza dei casi, più bassa rispetto a quella di un tassista giovane*”.

L'Associazione CLAAI, con nota inviata l'8 ottobre 2014 formula le proprie osservazioni in merito allo studio in oggetto, evidenziando quanto di seguito riportato.

- i. L'Associazione afferma che “*lo strumento studi di settore ha logica solo in presenza di azioni ripetute in modo similare al pari della produzione standardizzata delle grandi imprese industriali*” le quali, però “*a motivo del fatturato sono escluse per legge dall'accertamento*” attraverso lo strumento degli studi di settore.
- ii. Lo studio WG72A, risulterebbe, a parere dell'Associazione, la “*quinta release*” (le precedenti versioni sono state: SG72A, TG72A, UG72A e VG72A) nel “*tentativo*” di rappresentare le attività identificate dai codici attività 49.32.10 e 49.32.20.
- iii. La CLAAI afferma che “*i ricavi degli operatori del settore sono facilmente identificabili perché vincolati per legge*”.
- iv. A parere dell'Organizzazione “*gli investimenti in beni strumentali ed i costi/ricavi di gestione sono di facile controllo*” in quanto tutte le imprese sono assoggettate all'obbligo di tenuta della contabilità.
- v. Lo scenario in cui operano i contribuenti che compilano lo studio di settore in oggetto sarebbe, secondo l'Associazione, molto variato rispetto agli anni precedenti “*a causa delle novità introdotte dal mercato, dalla tecnologia e dalle normative degli enti territoriali*” e che diverse variabili (quali ad es. *car sharing, car pooling, bike sharing* ed altre) palesatesi nel corso degli anni, avrebbero creato “*ovvi problemi al volume d'affari*”.
- vi. L'andamento macro economico italiano, che, come riportato dall'Associazione, “*da molti anni è in fase di costante recessione, non permette più di dare credibilità al sistema di coefficienti*”.

- vii. La figura del tassista, a parere dell'Associazione, è quella di un imprenditore anomalo con una redditività aziendale limitata da diversi fattori, come quelli descritti ai punti III, V e VI.

L'Associazione afferma che *“gli Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate, verificando che il contribuente ha raggiunto al “congruità”, abbandonano l'applicazione dello studio di settore procedendo alla costruzione dei propri modelli di redditività che creano sistematicamente contenzioso tributario per due ordini di motivi: a) non essendo stata svolta alcuna indagine sul contribuente non esistono documenti e/o prove di mancata applicazione di norme di legge tributaria; b) la mancanza di qualsiasi strumento chiarificatore come una sorta di nota metodologica”*. L'Associazione rileva che *“in pratica l'accertamento è basato sull'incostituzionale metodo della presunzione da presunzione”*. A fronte di quanto sopra esposto, l'Associazione rileva che *“dopo tanti anni di tentativi, gli studi di settore continuano a non essere in grado di costruire certezze, ma sono solo un mero indizio”*, e che neppure gli uffici dell'Amministrazione lo ritengono *“uno strumento affidabile”*.

Con note del 20 e del 26 novembre 2014, le Associazioni CNA - FITA e CONFARTIGIANATO IMPRESE hanno espresso osservazioni sostanzialmente identiche in merito allo studio WG72A esprimendo *“un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate”*.

Premessa.

a) Le Organizzazioni premettono che il settore si troverebbe *“in forti difficoltà dovute rispettivamente al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni ed alle scelte politiche di settore che hanno contribuito a disequilibrare il mercato anche rispetto all'incremento di contingenti autorizzativi”*. Le stesse evidenziano la necessità di *“conoscere il livello di offerta complessiva dei servizi pubblici non di linea (titoli autorizzativi rilasciati dai comuni), oggetto dello studio, e cogliere così la totalità degli esercenti la stessa attività nell'ambito dello stesso mercato”*, anche al fine dell'individuazione di correttivi puntuali. In particolare, in un contesto in cui il *“settore risente di un maggior ricorso, dove possibile da parte degli utenti, dei mezzi pubblici collettivi”*, lo studio potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, le capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

b) Nel condividere *“la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”*, le Associazioni chiedono, però, che siano date indicazioni agli uffici territoriali *“di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore”*.

- 1 Stima dei ricavi.

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi. Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una “*congiuntura economica negativa*”, le Associazioni ritengono che dovrebbero esser previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell’effettivo impatto della crisi economica sui periodi d’imposta di applicazione dello studio “*rispetto alla base dati utilizzata per la revisione*”, al fine di rappresentare al meglio eventuali “*rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo*”.

1.2 Costo del carburante. Le Associazioni osservano come il costo del consumo di carburante sia suscettibile di oscillazioni legate all’andamento del prezzo del petrolio e che pertanto occorra “*riproporre il meccanismo di correzione della stima dei ricavi in funzione dell’andamento dei prezzi dei carburanti tenendo altresì conto del tipo di carburante utilizzato*”.

2 Indicatori di normalità economica.

2.1 Indicatore della percorrenza giornaliera per l’attività di taxi. A parere delle Associazioni tale indicatore potrebbe determinare una incoerenza “*nei casi in cui nei giorni lavorativi considerati siano compresi giorni in cui i servizi effettuati sono pochi e vedono lunghi periodi di inattività in attesa di corse da effettuare*”. Occorrerebbe, quindi, considerare “*adeguati correttivi*”, atteso che tali “*fermi macchina*” risulterebbero sempre più frequenti, anche per “*effetto della crisi congiunturale in atto che ha fortemente colpito il settore del trasporto con taxi*”.

3 Indicatori economici di coerenza.

3.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Le Associazioni rappresentano che “*gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese*” sarebbero: il “*Margine per addetto non dipendente e l’Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Con riguardo all’indicatore “*margine per addetto non dipendente*”, viene fatto rilevare che “*i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità*”. Inoltre viene sottolineato come l’analisi alla base dell’indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l’impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto “*margine*” ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, “*soprattutto quelli privi di*

manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”. Conseguentemente, l'individuazione dei valori di soglia minima nell'indicatore *“margine per addetto non dipendente”*, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe *“inevitabilmente”* anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il *“Margine per addetto non dipendente”* verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. L'indicatore sarebbe direttamente interessato da *“una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.)”*, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'indicatore *“Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno automezzi in *leasing/noleggio* ovvero non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risulterebbero coerenti le imprese *“che hanno il valore degli automezzi già ammortizzato”*. Le Organizzazioni ritengono quindi che *“soprattutto con riferimento ai cluster relativi al servizio taxi i valori soglia dell'indicatore sono troppo selettivi in quanto il coefficiente previsto pari a 1, ricade normalmente tra il 13/15 ventile rendendo incoerente 3 imprese su 4”*.

3.2 Costi di ammortamento dell'avviamento. Con riferimento all'indicatore *“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”*, le Associazioni rilevano come la presenza nel conto economico di quote di ammortamento relative all'avviamento possa determinare l'incoerenza dell'impresa, sottolineando, inoltre, la circostanza che le imprese sostengano tale costo legato all'acquisizione della licenza per l'esercizio dell'attività senza che si determinino *“maggiori potenzialità di ricavi rispetto alle imprese che acquisiscono la possibilità di esercitare l'attività senza sostenere tali costi”*.

3.3 Costi dei carburanti per chilometri percorsi. Le Associazioni rilevano che potrebbero determinarsi anomalie nella coerenza dell'indicatore *“Costi dei carburanti per chilometri percorsi”*, tenuto conto che *“il costo a chilometro del carburante per auto a benzina o gasolio è molto superiore a quello delle auto a metano/GPL”*.

3.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Le Organizzazioni chiedono che per tutti gli indici di coerenza *“siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base*

dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi”.

4. Dati e informazioni nei modelli.

Semplificazione. In ottica di semplificazione, le Organizzazioni affermano che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi *“laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”.*

Partecipazione a consorzi/cooperative di trasporti. L’Associazione CNA-FITA, al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi di settore, suggerisce di modificare il testo del rigo *“Partecipazione a consorzi/cooperative di servizi”* in *“Utilizzo di servizi di consorzi/cooperative di servizi”.*

Utilizzo del servizio di radio – taxi. CNA-FITA, al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi di settore, suggerisce di modificare il testo del rigo *“Giorni di utilizzo del collegamento radio – taxi (solo se non utilizzato per l’intero periodo d’imposta)”* in *“Giorni di disponibilità del collegamento radio – taxi (solo se non utilizzato per l’intero periodo d’imposta)”.*

Assicurazioni RCA. Al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi di settore le Associazioni suggeriscono di specificare, nelle istruzioni alla compilazione del rigo denominato *“Assicurazioni RCA”*, che *“devono essere considerare esclusivamente le assicurazioni obbligatorie”.*

Presenza POS in auto. Le Associazioni ritengono utile, per la prossima evoluzione dello studio, acquisire informazioni relative *“alla presenza in auto, del POS e dei relativi costi di gestione sostenuti”.*

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

- 1) Relativamente all’osservazione formulata dall’URI circa i possibili effetti distorsivi che l’utilizzo di un’auto sostitutiva, intestata al tassista, potrebbe generare sui risultati dello studio, si rileva che nel corso delle riunioni per la presentazione del prototipo, dall’esame dei diversi esempi visionati, non è stata osservata l’anomalia segnalata. Si fa presente che particolari circostanze di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle *“Note Aggiuntive”* di GERICO o, successivamente, tramite il *software “Segnalazioni”*. In ogni caso, al fine di cogliere correttamente la problematica evidenziata ed eventualmente intervenire, nella prossima evoluzione dello studio, si chiede di fornire maggiori dettagli sull’argomento.

In merito a quanto evidenziato dall’Associazione URI TAXI si fa presente quanto di seguito riportato.

- 2) La richiesta di inserire nello studio di settore, in applicazione per il periodo d'imposta 2014, l'informazione relativa all' "*Anno in cui è stata rilasciata la licenza taxi dal comune di appartenenza*" al fine di tener conto dell'anzianità di servizio del contribuente, è stata già accolta, in sede di predisposizione del quadro Z, presente nel modello studi di settore relativo al periodo d'imposta 2012. In particolare al rigo Z01 è stata inserita l'informazione "*Anno di inizio attività*" che confluirà , tra gli "*Elementi specifici*", al rigo D26 del nuovo modello WG72A a partire dal periodo d'imposta 2014.
- 3) Relativamente alla richiesta formulata dall'Associazione, di inserire un indicatore che "*moduli la risposta dello studio di settore*" in funzione della circostanza che i tassisti che continuano a svolgere l'attività dopo i 65 anni di età abbiano una redditività più bassa rispetto agli altri, ci si riserva di valutare l'opportunità e la significatività di tale indicatore, anche alla luce degli ulteriori elementi che le Organizzazioni vorranno fornire, in sede di predisposizione delle informazioni per la prossima evoluzione dello studio.

Con riferimento alle osservazioni formulate dalla CLAAI si riportano di seguito alcune considerazioni.

- i. In merito alla considerazione espressa dall'Associazione, secondo la quale lo strumento studi di settore avrebbe "*logica solo in presenza di azioni ripetute in modo simile*", si rappresenta come la finalità dell'applicazione dello studio di settore sia quella di attribuire ai contribuenti un "*ricavo potenziale*", stimato tenendo conto di variabili contabili e di variabili strutturali che influenzano il risultato economico di un'impresa anche con riferimento al contesto territoriale in cui la stessa opera. Pertanto, definire lo studio di settore uno strumento in grado di cogliere solo azioni ripetute in modo simile, tipiche di una produzione standardizzata, appare estremamente riduttivo atteso che l'analisi condotta su tutte le variabili strutturali, contabili e territoriali, e sulle relazioni esistenti tra le stesse, permette allo studio di interpretare, nel tempo, le dinamiche dell'attività d'impresa in termini di processi produttivi e di modelli organizzativi.
- ii. Collegandosi alla precedente considerazione, ed in risposta all'osservazione secondo la quale lo studio di settore WG72A sia, in ordine temporale, il quinto "*tentativo*" di rappresentare le attività identificate dai codici attività ad esso riferiti, si evidenzia che l'evoluzione degli studi di settore, la cui tempistica è prevista all'articolo 10-bis della legge 8 maggio 1998, n. 146, è finalizzata a cogliere eventuali cambiamenti strutturali, modifiche dei modelli organizzativi e variazioni di mercato all'interno del settore economico e presuppone un'attività di analisi e ricerca economica condotta attingendo a fonti informative pubbliche e non pubbliche. Pertanto quest'ultima evoluzione dello studio, come del resto le precedenti, risponde alla necessità di adeguare le informazioni previste dallo studio alla realtà economica del settore.

- iii. In merito all'osservazione secondo la quale “*i ricavi siano facilmente identificabili perché vincolati per legge*” si chiede di fornire maggiori dettagli informativi in merito.
- iv. Per quanto concerne l'osservazione secondo cui “*gli investimenti in beni strumentali ed i costi/ricavi di gestione sarebbero di facile controllo*”, si fa presente che la richiesta di dati ed elementi nel modello degli studi di settore è finalizzata all'elaborazione, già in fase dichiarativa, dei risultati di congruità, coerenza e normalità, con finalità informativa e di *compliance*.
- v. Relativamente all'osservazione secondo la quale lo scenario in cui si trovano ad operare le imprese del settore sia molto variato in funzione delle novità introdotte dal mercato, dalla tecnologia, dalla normativa e dagli enti territoriali, si rappresenta, in linea generale, che, atteso che lo studio di settore WG72A è stato costruito sui dati dichiarati dai contribuenti nel p.i. 2012, potendosi ritenere il fenomeno segnalato comune a tutti gli operatori del settore, lo stesso dovrebbe essere già colto compiutamente in fase di costruzione dello studio. Laddove, invece, si manifestino particolari circostanze di cui lo studio non dovesse tener conto, le stesse potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di GERICO o, successivamente, utilizzando il *software* “*Segnalazioni*”.
- vi. In merito all'osservazione relativa alla circostanza che la fase di costante recessione dell'andamento macro economico italiano non permetta di dare credibilità al “*sistema dei coefficienti*” su cui si basa la stima dei ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore, si ricorda che gli studi sono costruiti sui dati dichiarati dai contribuenti e che, pertanto, in periodi di crisi, le informazioni in essi contenute dovrebbero cogliere l'andamento economico recessivo in cui l'impresa/il contribuente si trova ad operare. In particolare si rappresenta che i coefficienti applicati alle variabili rilevanti ai fini dell'analisi di regressione, determinanti il ricavo puntuale attribuibile al contribuente, non sono influenzati da valutazioni discrezionali ma sono ottenuti attraverso l'applicazione della tecnica statistica della Regressione lineare multipla (LM). Tali coefficienti consentono di sintetizzare, in un modello matematico, le fondamentali e significative relazioni che intercorrono tra le grandezze (variabili) gestionali delle imprese interessate dallo studio.
- vii. Relativamente all'osservazione in base alla quale la figura del tassista sarebbe assimilabile ad un imprenditore anomalo, si chiede di fornire ulteriori chiarimenti in merito alla considerazione espressa, al fine di poter cogliere meglio il fenomeno e fornire riscontro alla stessa, anche in ottica di futura evoluzione dello studio.
- viii. In relazione all'ultima osservazione, formulata dall'Associazione, circa l'utilizzo dello strumento studi di settore da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate si richiama, in questa sede, quanto chiarito con la Circolare n.

23/E del 15/07/2013. Al riguardo, al paragrafo 4 della citata circolare n. 23/E è evidenziato che *“In relazione all’attività di accertamento basata sulle risultanze degli studi di settore, si richiama l’attenzione degli uffici sulla centralità della fase del contraddittorio; è proprio il contraddittorio l’elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente la stima operata dallo studio di settore”*. Inoltre, *“[...] è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell’impresa. [...] Ebbene, in coerenza con quanto previsto dall’articolo 62-sexies del decreto legge n. 331 del 1993, la rideterminazione della pretesa tributaria sulla base degli elementi emersi in fase di contraddittorio può basarsi su qualsiasi percorso logico presuntivo (cfr. anche il paragrafo 4.1 della circolare n. 65/E del 2001) che fornisca un risultato più “credibile” di quello individuato applicando gli studi di settore, quindi con “una reale capacità di convincimento dell’ufficio” (cfr. circolare n. 58/E del 27 giugno 2002), oltre che ovviamente di quanto dichiarato dal contribuente nei cui confronti è svolto il controllo”*.

In relazione a quanto rappresentato da CNA-FITA e CONFARTIGIANATO IMPRESE, si riportano di seguito alcune considerazioni:

Premessa

a) In merito alla denunciata situazione di crisi del settore, si rimanda al successivo punto 1.1. Relativamente alla necessità di *“conoscere il livello di offerta complessiva dei servizi pubblici non di linea (titoli autorizzativi rilasciati dai comuni)”*, ci si riserva di valutare l’opportunità di integrare il modello dichiarativo alla luce delle informazioni di dettaglio che le Organizzazioni vorranno far pervenire al riguardo.

b) In relazione alla richiesta di osservare estrema cautela in fase di applicazione degli studi si richiama, in questa sede, la Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014; al riguardo, in relazione all’utilizzo delle risultanze degli studi di settore in tale documento di prassi è riportato il seguente inciso *“[...] nell’evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l’ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo [...]”*.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi. Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione *“4) Considerazioni finali”*, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per

il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in GERICO, delle “*Note aggiuntive*”, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

1.2 Costo del carburante. In relazione alla richiesta delle Associazioni di riproporre “*il meccanismo di correzione della stima dei ricavi in funzione dell’andamento dei prezzi dei carburanti tenendo altresì conto del tipo di carburante utilizzato*”, si evidenzia che le relative analisi sono in corso di effettuazione; eventuali interventi correttivi delle funzioni di ricavo, relativi al costo del carburante 2014, potranno essere oggetto di analisi da parte della Commissione degli Esperti in una successiva riunione.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore della percorrenza giornaliera per l’attività di taxi. In merito alla richiesta delle Associazioni di considerare adeguati correttivi legati alla possibile incoerenza dell’indicatore di normalità “*Percorrenza giornaliera per l’attività di taxi*”, si rappresenta che gli effetti del fenomeno dei “*fermi macchina*”, che, a parere delle Associazioni, potrebbero alterare i risultati dell’indicatore in questione, in quanto legati alla crisi del settore, si ritiene rilevino per tutta la platea di contribuenti interessati dallo studio WG72A. Di conseguenza, tali effetti dovrebbero essere stati già considerati in fase di analisi dei dati utilizzati per la costruzione dello studio in oggetto, relativi al periodo d’imposta 2012. Per gli eventuali riflessi della crisi palesatisi negli ultimi anni, si rinvia alle indicazioni fornite nella successiva sezione “*4) Considerazioni finali*”, ricordando che circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in GERICO, delle “*Note aggiuntive*”, ovvero successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza “*Margine per addetto non dipendente*” e “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

3.2 Costi di ammortamento dell’avviamento. Con riferimento all’osservazione secondo la quale la presenza nel conto economico di quote legate all’ammortamento dell’avviamento possa determinare l’incoerenza dell’impresa rispetto all’indicatore “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”, si rappresenta come,

dall'analisi degli esempi visionati in sede di riunione, non siano emersi elementi di conferma che consentano di ricondurre la “*non normalità*” dell'indicatore alla presenza delle quote di ammortamento dell'avviamento. Nel fare presente che particolari circostanze di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di GERICO o, successivamente, tramite l'applicazione “*Segnalazioni*”, ci si riserva di valutare la possibilità di intervenire, in fase di predisposizione della modulistica relativa alla prossima evoluzione dello studio.

3.3 Costi dei carburanti per chilometri percorsi. In merito all'osservazione secondo la quale il valore soglia utilizzato per l'indicatore, fatta eccezione per le auto ibride, non distinguerebbe tra i diversi tipi di carburante, “*determinando anomalie nella coerenza atteso che il costo a chilometro del carburante per auto a benzina o gasolio è superiore a quello delle auto a metano/ GPL*”, si rappresenta che – come evidenziato nel corso delle riunioni – per questo indicatore, in relazione alle diverse tipologie di carburante, tenuto conto delle distribuzioni ventili che in fase di costruzione relativamente al costo del carburante, le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica e comunque in via cautelativa, tenendo conto delle diverse possibili tipologie di alimentazione dei veicoli utilizzati. Si fa comunque presente che particolari circostanze di cui lo studio non dovesse tener conto potranno sempre essere indicate dal contribuente nelle “*Note Aggiuntive*” di GERICO o, successivamente, tramite l'applicazione “*Segnalazioni*”.

3.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza. Al riguardo, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

4 Dati e informazioni nei modelli.

Semplificazione. In merito alla richiesta delle Associazioni di procedere, nell'ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell'applicazione dell'analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l'esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell'eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell'analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i “*Costi per l'acquisto di materie*”

prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi”, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righi.

Partecipazione a consorzi/cooperative di trasporti. In merito alla richiesta di modificare il testo del rigo “*Partecipazione a consorzi/cooperative di servizi*” in “*Utilizzo di servizi di consorzi/cooperative di servizi*”, per evitare errori di compilazione del modello, ci si riserva di valutare l’opportunità di intervenire nel senso prospettato dall’Associazione CNA-FITA.

Utilizzo del servizio di radio – taxi. In merito alla richiesta di modificare il testo del rigo “*Giorni di utilizzo del collegamento radio – taxi (solo se non utilizzato per l’intero periodo d’imposta)*” in “*Giorni di disponibilità del collegamento radio – taxi (solo se non utilizzato per l’intero periodo d’imposta)*”, anticipando che la proposta sembrerebbe modificare il contenuto della variabile, ci si riserva di valutare l’opportunità di intervenire in merito in fase di predisposizione della modulistica.

Assicurazioni RCA. Con riferimento alla proposta delle Associazioni di integrare le istruzioni alla compilazione del rigo del nuovo modello WG72A relativo alle “*Assicurazioni RCA*”, con l’indicazione secondo cui “*devono essere considerate esclusivamente le assicurazioni obbligatorie*”, ci si riserva di fornire eventualmente chiarimenti nelle istruzioni alla modulistica in corso di predisposizione.

Presenza POS in auto. In relazione alla possibilità di acquisire informazioni relative “*alla presenza in auto, del POS e dei relativi costi di gestione sostenuti*”, ci si riserva di considerare le integrazioni suggerite in sede di predisposizione del quadro Z per la futura evoluzione dello studio.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L’illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG72A a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell’articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all’articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di

settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

**VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI
PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL
PERIODO D'IMPOSTA 2014**

STUDIO WG72B

(Altri trasporti terrestri di passeggeri)

Codice attività:

**49.31.00 Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane;
49.39.01 Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei
sistemi di transito urbano o suburbano;
49.39.09 Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri nca.**

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG72B (evoluzione dello studio di settore VG72B), con nota prot. RU n. 75730 del 3 giugno 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni; con mail del 4 agosto 2014 è stata convocata una terza riunione.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 18 giugno, 2 luglio e 22 settembre 2014, sono stati esaminati esempi tratti dalla banca dati Studi di Settore.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- ANEF;

- CONFESERCENTI FEDERNOLEGGIO.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. RU n. 120763 del 24 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG72B.

Non sono pervenute osservazioni da parte delle Organizzazioni di categoria interessate.

3) VALUTAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG72B a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore sono stati analizzati esempi trasmessi dalle Organizzazioni.

In merito si fa presente che non sono emerse criticità.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L'illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG72B a rappresentare le effettive modalità operative e l'ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del D.L. n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali,

rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, e 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

**VERBALE DELLE RIUNIONI DI PRESENTAZIONE E ANALISI DEI
PROTOTIPI DEGLI STUDI DI SETTORE IN EVOLUZIONE PER IL
PERIODO D'IMPOSTA 2014**

STUDIO WG75U

(Installazione di impianti elettrici, idraulico-sanitari e altri impianti)

Codici attività:

43.21.01 - Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione);

43.21.02 - Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione);

43.21.03 - Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.01 - Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione;

43.22.02 - Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.03 - Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione);

43.22.04 - Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione);

43.22.05 - Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione);

43.29.01 - Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili;

43.29.02 - Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni;

43.29.09 - Altri lavori di costruzione e installazione nca;

43.32.02 - Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili.

1) PREMESSA

Coerentemente con quanto previsto dai protocolli d'intesa del 26 settembre 1996 e 14 dicembre 2006, l'approvazione degli studi di settore è preceduta da una fase di confronto tendente a verificare l'idoneità degli stessi a rappresentare correttamente la realtà economica alla quale si riferiscono.

Il calendario degli incontri con le Organizzazioni è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "*Studi di settore*". Di tale pubblicazione è stata data comunicazione ai componenti della Commissione degli Esperti con *e-mail* del 30 aprile 2014. Successivamente, si è proceduto ad aggiornare tale calendario sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tenendo conto delle diverse esigenze emerse.

Relativamente allo studio WG75U (evoluzione dello studio VG75U), con nota prot. n. RU 85715 del 25 giugno 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stata comunicata la pubblicazione sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate dei risultati della *cluster analysis* e sono state convocate n. 2 riunioni. Successivamente con mail del 4 agosto e 24 ottobre 2014 sono state convocate altre due riunioni.

Nel corso delle suddette riunioni, che si sono svolte presso i locali della SOSE in data 10 luglio, 28 luglio, 8 settembre e 5 novembre 2014, sono stati esaminati esempi forniti dalle Organizzazioni interessate.

Alle riunioni hanno partecipato i rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate, della SOSE e delle seguenti Associazioni:

- CNA;
- CNA INSTALLAZIONE IMPIANTI;
- CNA NAZIONALE;
- CONFARTIGIANATO APA MILANO MONZA E BRIANZA;
- CONFARTIGIANATO IMPRESE.

2) OSSERVAZIONI DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA E PROFESSIONALI

Con nota prot. n. RU 118518 del 19 settembre 2014, inoltrata per posta elettronica alle Organizzazioni di riferimento, è stato chiesto di fornire osservazioni e/o rilievi in merito allo studio WG75U.

Con nota del 25 novembre 2014 CNA e CONFARTIGIANATO hanno espresso le proprie considerazioni e richieste in merito allo studio WG75U. In particolare, hanno espresso quanto di seguito riportato.

1) In premessa viene rappresentato che lo studio potrebbe essere "*non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore*" e a cogliere "*la capacità*

produttiva in termini di ricavi delle imprese”, a causa del “persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni” e dell’“espandersi del fenomeno di forme di abusivismo negli interventi di manutenzione ordinaria”. Viene condivisa la “necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio”, tuttavia viene chiesto di dare “indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell’applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo”.

2) Le Organizzazioni si astengono sulla revisione dello studio, subordinando il parere favorevole dello stesso *“alla verifica dell’operatività dei correttivi di crisi sia in termini congruità che di coerenza”*. Con riferimento al perdurare della crisi economica e al perpetuarsi di una *“congiuntura economica negativa”*, le Associazioni ritengono, infatti, che dovrebbero esser previsti correttivi congiunturali che tengano conto dell’effettivo impatto della crisi economica sui periodi d’imposta di applicazione dello studio *“rispetto alla base dati utilizzata per la revisione”*, al fine di rappresentare al meglio eventuali *“rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo”*.

3) Le Associazioni chiedono di prevedere *“un nuovo criterio di attribuzione dei ricavi relativamente al valore dei beni strumentali in funzione del loro effettivo utilizzo”*, come ad esempio un correttivo che ponderi il contributo sulla stima del valore dei beni strumentali in relazione *“al loro effettivo utilizzo e alla loro vetustà”*. Le stesse Associazioni, infatti, ritengono che, a parità di ricavi, lo studio non terrebbe conto:

- dell’*“effettivo contributo di tali risorse alla produzione dei ricavi”* per quella tipologia di beni (come ponteggi, piattaforme, macchine saldatrici per polietilene) che comporterebbero *“costi di revisione e manutenzione periodica”* nonché *“investimenti in nuove attrezzature specifiche”*, dovuti alla *“continua evoluzione dei materiali (dall’acciaio, al polietilene, al multistrato, impianti domotici)”*;
- dell’*“accumulo della dotazione strumentale esistente”* dovuta all’*“informatizzazione delle imprese”*. La *“sincronizzazione degli impianti”* genererebbe la dotazione di tanti *“PC dedicati quanti sono i software adottati”*, in virtù dell’*“incompatibilità dei vecchi software con i nuovi sistemi operativi”*;
- della frequente *“presenza di attrezzatura utilizzata sporadicamente per interventi su impianti obsoleti (vecchie caldaie, ecc.), una o due volte l’anno”*.

4) Le Organizzazioni considerano poco significativo il *“correttivo applicabile in presenza di costi sostenuti per l’acquisto di prodotti installati ai clienti e ad essi riaddebitati”*, e ritiene che lo stesso dovrebbe essere previsto per *“tutti i cluster al fine di tener conto del minor ricarico sotteso”*.

5) Le Associazioni ritengono, relativamente al *“Costo per servizi di installazione e manutenzione affidati a terzi”*, che il relativo *“correttivo individuato nel modello sia insufficiente”* e che debba essere previsto per *“tutti i cluster al fine di tener conto della minor marginalità attesa”*, dovuta al fatto che *“il ricavo è in parte o interamente ribaltato sul “terzo””*.

6) Viene fatto presente che le imprese con apprendisti, in particolar modo quelle di piccole dimensioni, sarebbero gravati dall'assenza degli stessi alla partecipazione al processo produttivo, e dei costi *“connessi alla partecipazione del percorso formativo”* (come quelli relativi agli obblighi formativi in materia di sicurezza negli ambienti di lavoro). La presenza di tali fattori ridurrebbe, secondo le Associazioni, *“la potenzialità produttiva dell'impresa in modo molto più consistente rispetto alle imprese più strutturate”*. Pertanto, viene chiesto *“un correttivo che colga tale situazione nelle imprese di più piccole dimensioni”*, e che in merito vengano fornite *“indicazioni di cautela agli uffici territoriali affinché tengano conto di tale riduzione di produttività/maggiore incidenza di costi indiretti”*.

7) Viene suggerito di introdurre un *“correttivo”* che tenga conto della presenza del socio/collaboratore *“limitata all'ambito amministrativo dell'attività svolta”*. Tenuto conto dei *“particolari e onerosi obblighi burocratici”* che caratterizzerebbero l'attività, il peso di tali figure sulla stima dei ricavi potrebbe risultare eccessivo *“se confrontato al loro reale contributo all'attività e alla produzione dei ricavi”*.

8) Le Associazioni rappresentano che occorrerebbe *“individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi”* (o di quelli che ne avevano i requisiti, ma tuttavia applicavano il regime ordinario/semplificato), in quanto per gli stessi lo studio potrebbe stimare dei ricavi non realizzati, *“stante la loro “marginalità economica””*.

9) Le Organizzazioni evidenziano che l'indicatore *“Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi”* potrebbe risentire dell'influenza di *“componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia”* dello stesso. Si tratterebbe *“dell'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese”*. CNA e CONFARTIGIANATO, nella consapevolezza della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, osservano che *“l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto”*. Chiedono pertanto che la suddetta non normalità venga corretta. Sugeriscono *“di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari””*. Ritengono tale ultima soluzione la più idonea in quanto consentirebbe la

neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio).

10) Le Associazioni rappresentano che “*gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese*” sarebbero: il “*Margine per addetto non dipendente e l’Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Con riguardo all’indicatore “*Margine per addetto non dipendente*”, viene fatto rilevare che “*i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità*”. Inoltre viene sottolineato come l’analisi alla base dell’indicatore presenterebbe notevoli limiti, specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto. Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercherebbero di mantenere in vita l’impresa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determinerebbe, *in primis*, una riduzione del cosiddetto “*margin*” ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, “*soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”*”. Conseguentemente, l’individuazione dei valori di soglia minima nell’indicatore “*Margine per addetto non dipendente*”, in mancanza di un adattamento in base alla congiuntura economica, determinerebbe “*inevitabilmente*” anomalie negli esiti della coerenza, non attribuibili alla gestione aziendale. Viene evidenziato che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “*Margine per addetto non dipendente*” verrebbe, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. L’indicatore sarebbe direttamente interessato da “*una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.)*”, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica. Aspetti, questi, che, peraltro, non sarebbero colti neppure nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’indicatore “*Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*”, sulla base degli esempi analizzati, da una parte risulterebbero penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es. leasing) ovvero “*beni strumentali non completamente ammortizzati*”, mentre dall’altra risulterebbero coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o “*che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato*”. L’Organizzazione ritiene quindi che l’indicatore in argomento tenderebbe ad essere “*pro-ciclico*”, perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

11) Con riguardo all’indicatore “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, l’Associazione osserva che il mantenimento dell’occupazione a scapito della

marginalità dell'impresa comporterebbe l'impossibilità di raggiungere i valori di soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*. Evidenzia inoltre che la presenza di apprendisti potrebbe alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sarebbero considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati (*“quindi, come se fossero ugualmente produttivi”*). Le Organizzazioni propongono un correttivo, analogo a quello applicato in fase di analisi della congruità, da applicare al numero di addetti con qualifica di apprendisti *“prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo”*. Le Organizzazioni osservano inoltre che, nei casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (in termini di giornate retribuite) comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti, il relativo valore soglia sarebbe nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (*“(es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante)”*).

12) Le Associazioni rappresentano che l'indicatore di coerenza *“Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi”* potrebbe determinare un diverso trattamento a seconda di: 1) presenza o meno di *“Costi per servizi di installazione e manutenzione affidati a terzi”* (a causa della differente *“marginalità”*); 2) acquisto del materiale in proprio ovvero fornitura dello stesso da parte del cliente. Secondo le Associazioni tali circostanze non sarebbero *“affatto omogenee nell'ambito di ciascun cluster”*, e questo farebbe ritenere le medie dell'indicatore non significative per *“individuare comportamenti cosiddetti virtuosi”*. Tali anomalie potrebbero coinvolgere, in particolare, gli operatori del settore idraulico, dove sarebbe *“più facile trovare imprese strutturate che affidano le lavorazioni a terzi”*, e dove l'attività di installazione interesserebbe spesso *“beni più costosi (caldaie, bruciatori, condizionatori, ...)”*.

13) Considerato che l'indicatore *“Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo”* tiene conto di tutti i beni in dotazione, anche di quelli *“utilizzati sporadicamente”*, i quali comporterebbero *“costi che non rendono”*, le Associazioni chiedono di valutare *“l'ipotesi di introdurre un correttivo sull'indicatore in termini di utilizzo del bene affinché intervenga nel caso in cui vi siano beni scarsamente utilizzati”*. Dagli esempi risulterebbe che le imprese maggiormente interessate dall'incoerenza dell'indicatore sarebbero quelle che, nonostante una buona situazione economica, realizzano una *“diversificazione*

dell'attività svolta”, che di per sé comporterebbe “*comunque la presenza di taluni beni strumentali al proprio interno*”.

14) L'Organizzazione chiede che per tutti gli indici di coerenza “*siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi*”.

15) Le Associazioni rappresentano che occorrerebbe “*individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi*” (o di quelli che ne avevano i requisiti, ma tuttavia applicavano il regime ordinario/semplificato), in quanto per gli stessi lo studio potrebbe prevedere dei valori soglia degli indicatori di coerenza non adeguati a causa delle “*condizioni di marginalità economica*”.

16) Le Associazioni osservano che l'innovazione tecnologica e le nuove normative del settore comporterebbero per le imprese dei “*notevoli investimenti*” in “*nuove strumentazioni e continua formazione per abilitare le imprese a svolgere le relative attività*”. In particolare si farebbe riferimento a quanto segue:

- la nuova normativa sui “*gas fluorurati*” (introdotta dall'anno 2013 in base a DPR 43/2012) obbligherebbe le imprese che installano e riparano condizionatori ad una “*formazione specifica per il conseguimento del patentino*”. Tale abilitazione riguarderebbe sia il singolo operatore che la singola impresa, e il suo mantenimento annuale comporterebbe il sostenimento di ulteriori costi, anche in termini di tempo per la formazione. I citati adempimenti non sarebbero previsti “*nell'anno preso a riferimento per la costruzione dello studio (2012)*” e comporterebbero il sostenimento di costi che ammonterebbero ad un “*totale medio annuo stimato in € 1.500*”;
- la presenza dei costi legati al “*patentino di conduttore impianti termici in convenzione con gli enti locali competenti*”;
- quelli legati al “*Certificato di Qualifica del Saldatore*”;
- la formazione obbligatoria per i “*lavori in quota (per lavori eseguiti sopra i 2 metri – D.lgs 81/2008)*”;
- il corso di pronto soccorso (D.lgs. 81/2008);
- il corso antincendio (D.lgs. 81/2008);
- la formazione per la compilazione delle dichiarazioni di conformità che attesterebbe “*la realizzazione a regola d'arte di impianti nuovi o di interventi di manutenzione straordinaria (DM 37/2008)*”;
- il “*patentino per l'uso dei mezzi di sollevamento (D. Lgs. 81/2008)*”;

- la formazione per la *“realizzazione di Impianti ad energia rinnovabile FER (es: fotovoltaico, solare termico, pompe di calore, biomassa – legna e pellet)”*;
- nelle regioni Lombardia e Piemonte l’attività legata alla manutenzione delle caldaie comporterebbe, oltre all’esborso anticipato *“del costo dei “bollini” di validazione del rapporto di manutenzione”*, anche *“costi amministrativi, interni o esterni, per la gestione dei bollini ed inserimento dei dati riportati nel rapporto di manutenzione nel catasto regionale informatico degli impianti termici (CURIT)”*. Tale sistema di *“informatizzazione dei dati contenuti nei rapporti di manutenzione”*, già in vigore per gli impianti geotermici, dal primo agosto sarebbe obbligatorio anche per impianti a biomasse, per la climatizzazione estiva e per le pompe di calore;
- il D.P.R 74/2013 avrebbe introdotto, per le attività di monitoraggio e manutenzione di tutte le tipologie di impianto, *“un’apposita attività di compilazione modulistica che richiede ore di formazione per gli operatori nonché tempi più lunghi per gli interventi”*;
- la presenza di altri costi legati ad adempimenti burocratici (*“assicurazioni per responsabilità civile verso terzi, permessi per attività di cantiere, tempi per l’evasione delle pratiche burocratiche, piani di sicurezza, DUVRI, POS, SOA, ISO per le imprese che gestiscono impianti sopra i 350 kwh e per imprese più strutturate, costi e tempi per smaltimento rifiuti (tassa rifiuti e costo smaltimento rifiuti speciali) e gestione adempimenti previsti dalla normativa sulla privacy, ecc.”*).

Tanto premesso, considerato che le ore di formazione e i relativi costi sottrarrebbero *“tempo e risorse all’attività svolta”*, le Associazioni riterrebbero *“opportuno prevedere un correttivo per sterilizzare nella funzione ricavo i costi di adeguamento normativo”*, tramite l’inserimento di appositi righi nel modello relativi all’ammontare degli stessi e alle ore di lavoro dedicate alla formazione.

17) Per quanto concerne i *“bollini”* relativi alle *“dichiarazioni di avvenuta manutenzione di impianti termici (L. n. 10/1991; D.Lgs. n. 192/2005, D.P.R. n. 74/2013)”*, viene chiesto di chiarire se il costo sostenuto per gli stessi vadano indicati nel quadro F *“Elementi contabili”* dello studio, oppure *“non vadano proprio indicati nel conto economico essendo mere anticipazioni”*.

18) Le Associazioni ritengono che, per quanto concerne il costo degli automezzi indicati nel valore dei beni strumentali, non ci sarebbe *“una diretta correlazione con i ricavi avendo tali beni una minore produttività”*, e a tal proposito viene suggerito di *“individuare una percentuale di abbattimento [...] inserendo nel modello un campo che rilevi la percentuale di utilizzo per determinati beni (es. mezzi speciali)”*. Tale fenomeno sarebbe rilevante in particolari aree di attività dove risulterebbero significative: 1) la tipologia del mezzo utilizzato; 2) la *“possibilità di utilizzo in funzione dei vincoli della*

normativa antinquinamento (divieto di circolazione per Euro 0/1/2)”; 3) l’obbligo normativo di adeguare e/o sostituire il mezzo; 4) i mezzi di trasporto speciali “utilizzati per particolari tipologie di intervento”.

19) Per le imprese che operano con appalti nel settore pubblico, e per quelle che operano “*nei confronti di imprese aggiudicatrici di enti pubblici*”, viene chiesto di “*individuare un correttivo in modo da tenere conto delle percentuali di ribasso risultanti dal contratto di appalto*”. Ciò in quanto gli stessi sarebbero gravati di “*oneri straordinari legati alla normativa particolarmente stringente e ai lunghi tempi di incasso*”, come quelli legati alla partecipazione alle gare d’appalto (ad esempio quelli sostenuti per l’ottenimento della certificazione SOA, per lo studio della pratica e l’elaborazione di particolari preventivi nel rispetto della normativa), e quelli dovuti, in caso di “*vincita dell’appalto*”, all’osservazione delle disposizioni normative, “*con i relativi costi amministrativi-burocratici e i costi per gli oneri finanziari legati ai tempi di incasso estremamente dilatati*”. Inoltre, nel caso delle gare di appalto che sarebbero vinte “*al massimo ribasso*”, le imprese artigiane conseguirebbero “*margini molto ridotti*”, in quanto costrette a competere con gruppi di imprese o grandi imprese che offrirebbero i lavori in subappalto a prestatori d’opera con modeste richieste economiche, in quanto questi spesso opererebbero “*in un contesto di diffusa illegalità*”.

20) Pur accogliendo “*positivamente la creazione di nuovi cluster specifici*”, le Associazioni propongono “*l’individuazione di un apposito correttivo che tenga conto della ridotta marginalità delle imprese che lavorano in sub-appalto*”, dovuta ai “*prezzi imposti dall’appaltante*” e all’allungamento dei “*tempi di pagamento che mettono in difficoltà finanziarie le imprese*”.

21) Viene suggerito di aggiungere al modello dello studio l’informazione, già prevista per alcuni studi, relativa alla circostanza del titolare che sarebbe anche “*pensionato*”, in quanto ciò consentirebbe di valutare l’eventualità che il titolare possa svolgere in modo non continuativo l’attività oppure “*con criteri economici di gestione non normali e con la finalità di integrare il reddito di pensione/familiare*”.

22) Le Associazioni segnalano l’opportunità, per quanto concerne gli “*antennisti*”, gli “*impiantisti*” termo-idraulici e gli “*elettricisti*” che hanno raggiunto l’“*età pensionabile media (ca. 60 anni)*”, di “*individuare un correttivo*” (tramite un opportuno inserimento nel modello di “*un campo per la rilevazione dell’età dei soci e del titolare*”), in virtù dell’“*attività usurante tipica del settore*”.

23) Viene chiesto di “*superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo*”, analogamente a quanto previsto per i soci nelle società e per i collaboratori dell’impresa familiare, in modo da “*ridurre il peso*” sulle variabili di stima dei ricavi, sulle quali, a parere delle Associazioni, sarebbe “*attualmente*

“compreso” l’apporto lavorativo del titolare”, indipendentemente dal suo effettivo contributo lavorativo.

24) In ottica di semplificazione, l’Organizzazione afferma che sarebbe indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi “laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi”.

3) VALUTAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che si ritiene che gli esempi analizzati in sede di riunione abbiano permesso di verificare la sostanziale idoneità dello studio di settore WG75U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In merito a quanto evidenziato da parte di CNA e CONFARTIGIANATO si fa presente quanto di seguito riportato.

1) In merito alla denunciata situazione di crisi, si rinvia al successivo punto 2).

2) Con riferimento alla denunciata situazione di crisi del settore, nel rimandare alle indicazioni fornite nella successiva sezione “4) Considerazioni finali”, si ritiene opportuno evidenziare quanto segue. In merito all’osservazione relativa al perdurare della crisi economica del settore, si fa presente che le analisi che hanno condotto all’elaborazione della nuova evoluzione dello studio hanno preso in esame i dati comunicati dai contribuenti nei modelli presentati per il periodo di imposta 2012, anno in cui gli effetti della crisi risultavano già essersi pienamente manifestati. Ne consegue che tali analisi, effettuate in fase di costruzione dello studio di settore, sono state realizzate tenendo conto anche delle eventuali situazioni di crisi specifiche di settore, quali quelle lamentate dalle Organizzazioni. Circostanze particolari, di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “Note aggiuntive” o successivamente tramite il *software Segnalazioni*.

3) In relazione a quanto rappresentato circa la presenza di beni strumentali vetusti che difficilmente troverebbero effettivo utilizzo, ed alla richiesta di adozione di un nuovo criterio per la determinazione dei ricavi attribuibili ai beni strumentali in relazione al loro effettivo utilizzo, si precisa quanto segue. Nella funzione di regressione, per la maggior parte dei *cluster*, i beni strumentali agiscono principalmente attraverso l’uso di trasformazioni non lineari. Tali trasformazioni fanno sì che ad incrementi di valore dei beni strumentali corrispondano incrementi dei ricavi stimati via via minori. Inoltre, sempre per tenere conto del grado di utilizzo degli stessi, il valore dei beni strumentali (opportunamente trasformato nel senso precisato prima) viene ulteriormente ponderato in relazione ai mesi di effettivo svolgimento dell’attività.

Si ritiene che il supposto effetto sulla stima dei ricavi, derivante dalla presenza di beni strumentali obsoleti, o non correntemente utilizzati, possa essere apprezzabile solo qualora il valore contabile di detti beni sia non esiguo in rapporto all'ammontare complessivo dei beni stessi. Tale circostanza, ricordando quanto già evidenziato dalle stesse Organizzazioni in relazione al non rilevante peso dei beni strumentali nella stima, potrà ovviamente essere opportunamente segnalata nelle "Note aggiuntive" di *GERICO* dal contribuente. Si ricorda infine che, nel caso di non utilizzo di taluni beni strumentali, è facoltà del contribuente di non indicare tali beni nell'apposito rigo del modello degli studi di settore a condizione che non siano state dedotte le rispettive quote di ammortamento (si veda la Circolare n. 54/E del 13/06/2001).

4) Sulla considerazione delle Associazioni in merito al fatto che il "correttivo applicabile in presenza di costi sostenuti per l'acquisto di prodotti installati ai clienti e ad essi riaddebitati" sia insufficiente e debba essere previsto per tutti i *cluster*, preme ricordare che il valore di un coefficiente (in questo caso coefficiente "correttivo", con segno negativo) ai fini della regressione non deriva da una scelta arbitraria e discrezionale ma è frutto di una consolidata tecnica statistica che conduce alla determinazione di tale coefficiente solo qualora questo risulti statisticamente significativo per il *cluster* di riferimento. Si rappresenta che la tecnica della regressione lineare multipla ha consentito la determinazione di tale coefficiente per i *cluster* 1, 2, 6, 11, 12, 16, 20, 21 e 23 dello studio WG75U.

5) Sulla considerazione delle Associazioni in merito al fatto che, per quello che concerne il "Costo per servizi di installazione e manutenzione affidati a terzi", il relativo "correttivo individuato nel modello sia insufficiente" e che debba essere previsto per "tutti i cluster al fine di tener conto della minor marginalità attesa", si fa presente quanto già osservato al punto precedente, ovvero che il valore di un coefficiente ai fini della regressione non deriva da una scelta arbitraria e discrezionale ma è frutto di una consolidata tecnica statistica che conduce alla determinazione di tale coefficiente solo qualora questo risulti statisticamente significativo per il *cluster* di riferimento. Si rappresenta che la tecnica della regressione lineare multipla ha consentito la determinazione di tale coefficiente per i *cluster* 1, 2, 6, 12, 16, 20, 21, 23 e 25 dello studio WG75U.

6) In merito alla presunta riduzione della "potenzialità produttiva dell'impresa" dovuta al ridotto dell'apporto lavorativo degli apprendisti al processo produttivo e ai relativi costi "connessi alla partecipazione del percorso formativo", si fa presente che generalmente per gli studi relativi al periodo d'imposta 2014, analogamente a quanto previsto per quelli relativi al periodo d'imposta 2013, nella funzione di stima dei ricavi viene prevista la riduzione dell'importo delle spese per il lavoro prestato dagli apprendisti. Infatti, nella funzione di regressione, il cui fine è quello di stimare un ammontare di ricavi plausibilmente attribuibile a ciascuna impresa in relazione alle caratteristiche con cui svolge la propria attività, il correttivo per gli apprendisti è stato inserito proprio con un fine "cautelativo" per quei soggetti che si avvalgono di lavoratori

assunti con contratto di apprendistato. L'apporto di tali lavoratori alla produzione di ricavi da parte dell'impresa, infatti, non viene considerato dallo studio pari a quello che potrebbe essere fornito da un lavoratore già pienamente formato e specializzato.

7) Circa il suggerimento delle Associazioni in merito all'introduzione di un "correttivo" che tenga conto della presenza del socio/collaboratore "*limitata all'ambito amministrativo dell'attività svolta*" si rappresenta quanto di seguito riportato. La circostanza che una parte del personale dell'impresa si occupi della gestione amministrativa non necessariamente implica una minore capacità dell'impresa di generare ricavi, sia perché l'attività amministrativa di per sé è da considerarsi parte integrante dell'intero processo produttivo, sia perché, come sostenuto dalle Associazioni, i "*particolari e onerosi obblighi burocratici*" rappresenterebbero una caratteristica comune delle attività in esame. Pertanto, nella funzione di regressione i coefficienti sono stati individuati tenendo conto del complessivo apporto lavorativo dei soci, considerando, laddove presente, anche la parte dell'attività amministrativa.

8) Circa l'ipotesi delle Associazioni, in base al quale lo studio, per i soggetti che avrebbero i requisiti fissati dal regime dei "*contribuenti minimi*", potrebbe stimare dei ricavi non realizzati, si fa presente che, per lo studio WG75U, l'analisi degli esempi proposti dalle Associazioni, effettuata nel corso delle riunioni, non ha permesso di riscontrare tale criticità. In merito, l'esigua numerosità degli esempi pervenuti, potenzialmente interessati da tale condizione, non ha permesso di effettuare un'analisi rilevante. Ci si riserva quindi di effettuare le opportune valutazioni ed analisi anche sulla base degli elementi che le Organizzazioni vorranno far pervenire.

9) Per quanto attiene la possibile influenza sul calcolo dell'indicatore "*Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi*" di componenti straordinari, tra i quali l'"*Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese*", si rinvia a quanto chiarito con la Circolare n. 20/E del 4 luglio 2014. In tale sede è stata evidenziata la "*possibile criticità applicativa dell'indicatore di normalità economica "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi" dovuta al fatto che nel rigo F23 – "Altri componenti negativi" del modello relativo al periodo d'imposta 2013 è possibile indicare anche l'importo dell'IMU dedotta per il citato periodo d'imposta. L'indicazione di tale importo, se di valore elevato, come già chiarito nella circolare n. 23/E del 2013 in relazione all'"ammontare dell'IRAP versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato", potrebbe determinare valori ingiustificati nel calcolo del citato indicatore "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi"*". Si ritiene che quanto chiarito con la citata Circolare possa ritenersi applicabile, per quanto attiene l'indicazione nell'ambito degli "*Oneri diversi di gestione*", della "*componente TASI dovuta dalle imprese*". Ci si riserva, tuttavia, di fornire i chiarimenti necessari attraverso futuri documenti di prassi. Si precisa inoltre che

le relative soglie sono state stabilite secondo criteri di plausibilità economica; al riguardo, tenuto conto delle molteplici voci di costo che già partecipavano, nel periodo di imposta di costruzione, agli “*Oneri diversi di gestione*”, le stesse sono state individuate in modo “*cautelativo*” e non dovrebbero essere fortemente influenzate dai nuovi componenti di costo straordinari citati in precedenza.

10) Con riferimento agli indicatori di coerenza economica “*Margine per addetto non dipendente*” e “*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

11) In merito all’indicatore di coerenza economica “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

12) Per quanto concerne le osservazioni delle Associazioni circa le presunte anomalie legate all’indicatore di coerenza “*Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi*” si osserva che l’analisi degli esempi effettuata nel corso della quarta riunione, durante la quale è stato presentato l’indicatore in argomento, non ha consentito di pervenire alle conclusioni evidenziate dalle Organizzazioni. In particolare, per tale indicatore l’incoerenza è stata riscontrata in 3 dei 4 esempi analizzati, per ciascuno dei quali tuttavia si è evidenziata una situazione di non coerenza economica più generale, in quanto collegata anche ad ulteriori indicatori. Si ricorda, in questa sede, che circostanze particolari di cui lo studio non dovesse tener conto, potranno in ogni caso essere indicate dal contribuente attraverso la compilazione, in *GERICO*, delle “*Note aggiuntive*”, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

13) Riguardo l’ipotesi formulata dalle Associazioni di valutare la possibilità di introdurre un correttivo sull’indicatore di coerenza “*Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo*” al fine di ponderare il denominatore dell’indicatore, ovvero il valore dei beni mobili strumentali, “*in termini di utilizzo*”, si osserva quanto segue. È opportuno in questa sede precisare che la stima della “*plausibilità economica*” operata attraverso l’analisi della coerenza tiene conto delle relazione tra le principali grandezze economiche rilevabili attraverso il modello degli studi di settore. Inoltre, in merito al dato relativo all’utilizzo dei beni strumentali, si rappresenta che, al momento, in assenza di dati elaborabili, non è possibile tenere conto di tali aspetti nella definizione dell’analisi della coerenza per lo studio in esame, e che ad ogni modo esso soffrirebbe anche dei limiti legati alla difficile “*riscontrabilità*” del dato dichiarato.

14) In merito alla richiesta di prevedere per gli indicatori di coerenza economica “*adeguati correttivi da applicare ai valori soglia [...] alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi*”, si rinvia alle “*Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza*” (**Allegato 1**).

15) Per quanto concerne la richiesta delle Organizzazioni relativa all'individuazione di criteri che permettano una *“analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi”*, anche ai fini dell'analisi di coerenza economica, come già precedentemente rappresentato al precedente punto 8 ai fini della congruità dei ricavi stimati, l'esame degli esempi proposti effettuato nel corso delle riunioni non ha permesso di riscontrare criticità sui valori soglia degli indicatori, anche a causa della esigua numerosità di esempi potenzialmente interessati da tale condizione, che non ha consentito di effettuare in merito analisi rilevanti. Ci si riserva tuttavia di effettuare le opportune valutazioni e analisi, anche sulla base degli elementi che le Organizzazioni vorranno far pervenire.

16) In merito alle osservazioni delle Organizzazioni sul fatto che i costi legati all'innovazione e all'adeguamento normativo delle imprese possano determinare maggiori ricavi in termini di stima per lo studio, si osserva, in primo luogo, che, dal momento che tali spese rientrano nella normale gestione di un'azienda del settore, i dati presi in esame in fase di costruzione dello studio dovrebbero tenere già conto (ovviamente in relazione ai costi già previsti nell'annualità presa come base di riferimento per la fase di evoluzione) delle situazioni di *“normale livello di costi”* inerenti tali aspetti della gestione. Si ricorda le circostanze particolari, di cui lo studio dovesse non tener conto adeguatamente, come nel caso delle spese segnalate dalle Associazioni relative all'adeguamento alla nuova normativa sui *“gas fluorurati”*, sia tali da incidere sulla congruità dello studio, potranno in ogni caso essere segnalate dal contribuente attraverso la compilazione delle *“Note Aggiuntive”* in *GERICO*, o tramite il *software “Segnalazioni”*. Ci si riserva comunque di valutare l'opportunità di richiedere informazioni in merito in sede di predisposizione del quadro Z (*“Dati complementari”*), afferente la prossima evoluzione dello studio.

17) In merito al trattamento dei costi relativi ai *“bollini”* delle *“dichiarazioni di avvenuta manutenzione di impianti termici”*, si rappresenta che, ovviamente, la compilazione del modello relativo agli studi di settore segue i principi fiscali previsti dal TUIR.

18) Per quel che concerne il costo degli automezzi indicati nel valore dei beni strumentali che, secondo le Associazioni, non avrebbero *“una diretta correlazione con i ricavi”* in quanto utilizzati saltuariamente (ad esempio solo in funzione di vincoli normativi e/o per particolari tipologie di intervento), analogamente a quanto già osservato al precedente punto 3, si ricorda che nella funzione di regressione, per ciascun *cluster*, i beni strumentali incidono principalmente attraverso l'uso di trasformazioni non lineari. Tali trasformazioni fanno sì che ad incrementi di valore dei beni strumentali corrispondano incrementi dei ricavi stimati via via minori. Si ritiene che il supposto effetto sulla stima dei ricavi, derivante dalla presenza di beni strumentali non frequentemente utilizzati, possa essere apprezzabile solo qualora il valore contabile di detti beni sia non esiguo in rapporto all'ammontare complessivo dei beni stessi. Tale circostanza, potrà ovviamente essere opportunamente segnalata nelle *“Note*

aggiuntive” dal contribuente, ovvero tramite la procedura *Segnalazioni*. Si ricorda inoltre che, nel caso di non utilizzo di taluni beni strumentali, è facoltà del contribuente di non indicare tali beni nell’apposito rigo del modello degli studi di settore a condizione che non siano state dedotte le rispettive quote di ammortamento (si veda la Circolare n. 54/E del 13 giugno 2001). Per quanto riguarda invece la proposta di *“individuare una percentuale di abbattimento [...] inserendo nel modello un campo che rilevi la percentuale di utilizzo per determinati beni (es. mezzi speciali)”*, si ricorda quanto già precedentemente esposto in merito alla difficile *“riscontrabilità”* che il dato dichiarato comporterebbe.

19) In merito alla richiesta delle Associazioni di prevedere, per le imprese che operano nel settore pubblico e per quelle che operano nei confronti di imprese aggiudicatarie di appalti pubblici, *“un correttivo in modo da tenere conto delle percentuali di ribasso risultanti dal contratto di appalto”*, si fa presente quanto segue. Dalle analisi dei dati relativi all’anno di costruzione dello studio risulta che la compilazione dei righe D39 (*“Lavoro svolto in appalto per enti pubblici”*) e D41 (*“Lavori svolti in subappalto per imprese aggiudicatarie di appalti pubblici”*) è caratterizzata da valori medi molto bassi. Infatti, il valore medio relativo alla percentuale sui ricavi del rigo D40 (*“Lavoro svolto in appalto per enti pubblici”*), dai dati dichiarati dai contribuenti interessati dallo studio, è pari al 2,72%. Per quanto riguarda invece la percentuale sui ricavi di cui al rigo D41 (*“Lavori svolti in subappalto per imprese aggiudicatarie di appalti pubblici”*), il valore medio dichiarato risulterebbe pari all’1,29%; inoltre, lo stesso dato, per ogni *cluster* individuato, è nella maggior parte dei casi inferiore al 10% del valore medio di cui al rigo D40 (*“Lavoro svolto in subappalto”*). Alla luce di tali analisi si ritiene dunque che le circostanze evidenziate sulla bassa capacità di generare ricavi dalle suddette imprese, non abbiano una numerosità tale da giustificare un intervento *ad hoc* del tipo richiesto dalle Associazioni. Si ricorda, ad ogni modo, che le circostanze particolari, di cui lo studio dovesse non tener conto adeguatamente, tali da incidere sulla congruità dello studio, potranno in ogni caso essere segnalate dal contribuente attraverso la compilazione delle *“Note Aggiuntive”* in GERICO, o tramite il software *“Segnalazioni”*. In relazione, invece, ai possibili effetti sulla capacità di produrre ricavi delle imprese del settore, dovuti alle richieste economiche dei prestatori d’opera che opererebbero *“in un contesto di diffusa illegalità”*, ci si riserva di verificarne i riflessi alla luce dei diversi elementi e della documentazione che le Associazioni vorranno far pervenire.

20) In merito alla proposta delle Associazioni circa *“l’individuazione di un apposito correttivo che tenga conto della ridotta marginalità delle imprese che lavorano in sub-appalto”* si fa presente preliminarmente che, per le imprese che lavorano prevalentemente in subappalto, lo studio VG75U prevedeva l’utilizzo di differenziali negativi per quelle imprese che operavano prevalentemente con tale modalità di svolgimento dell’attività. Lo studio

WG75U, invece, prevede l'individuazione di appositi *cluster* per quelle imprese che si caratterizzano per operare prevalentemente con il subappalto. Il criterio di individuazione della prevalenza deriva dal dato indicato in percentuale sui ricavi al rigo D40 (“*Lavoro svolto in subappalto*”) del modello VG75U relativo all'anno di costruzione dello studio 2012. In particolare i *cluster* individuati sono il *cluster* 9 (“*Imprese specializzate nella posa in opera di materiali isolanti e/o completamento di interni che operano in subappalto*”), il *cluster* 12 (“*Imprese specializzate in impianti idraulici/termico-sanitari che operano in subappalto*”), il *cluster* 14 (“*Imprese specializzate nella posa in opera di infissi che operano in subappalto*”), il *cluster* 21 (“*Imprese specializzate in impianti elettrici civili che operano in subappalto*”), il *cluster* 23 (“*Imprese despecializzate che operano in subappalto*”) e il *cluster* 27 (“*Imprese specializzate in impianti elettrici industriali che operano in subappalto*”). L'analisi discriminante si ritiene abbia così permesso di individuare dei gruppi omogenei che, per la modalità di svolgimento dell'attività oggetto di analisi, raggruppa in un unico *cluster* soggetti accomunati proprio dal fatto di operare prevalentemente in subappalto. Si ritiene quindi che riproporre per tali *cluster* specifici ulteriori correttivi relativi ai lavori in subappalto, come proposto dalle Associazioni, sia metodologicamente non corretto, alla luce del fatto che i coefficienti della funzione di regressione di per sé consentono di sintetizzare in un conciso modello matematico le fondamentali relazioni che intercorrono tra le grandezze gestionali delle imprese interessate, con specifico riferimento a ciascun *cluster*.

21) In merito alla richiesta di inserire nel modello l'informazione relativa alla circostanza che il titolare dell'impresa sia “*pensionato*”, ci si riserva di valutare l'opportunità di richiedere le relative informazioni in sede di predisposizione del quadro Z (“*Dati complementari*”) afferente la prossima evoluzione dello studio.

22) In merito alla richiesta di inserire nel modello le informazioni relative all'età del titolare, si ritiene tale proposta una sorta di duplicazione della richiesta di cui al punto precedente, atteso che l'“*età pensionabile*” sarebbe già colta dall'informazione relativa alla circostanza che il titolare dell'impresa sia “*pensionato*”. Per i soci delle società, invece, si ritiene che l'informazione relativa all'età degli stessi non possa consentire particolari miglioramenti ai fini della futura evoluzione dello studio, considerato che per gli stessi sono richieste, nel quadro A del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, le informazioni relative sia al numero che alla relativa percentuale di lavoro “*effettivamente prestato*” nell'impresa. Tale percentuale, utilizzata nella funzione di regressione per la stima del ricavo puntuale di riferimento, dovrebbe consentire di misurare in modo più adeguato il contributo, in termini lavorativi, del personale non dipendente, anche se, di contro, presenta riflessi di difficile “*riscontrabilità*”.

23) In merito all'osservazione circa il superamento della “*la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A*”

con la relativa % di apporto lavorativo”, e che in regressione non venga effettuata alcuna distinzione in funzione di una misura inferiore di tale apporto, si rappresenta quanto segue. In primo luogo si osserva che né l’apporto lavorativo del titolare (per le imprese individuali), né quello del primo socio (per le società) rilevano ai fini della regressione. Al riguardo, si evidenzia che la metodologia adottata in fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nella definizione della funzione di ricavo non si tenga conto dell’*“apporto lavorativo”* del primo socio, dal momento che, nei casi in cui l’attività venga svolta in forma individuale, non si tiene conto dell’*“apporto lavorativo”* del titolare. Si precisa, inoltre, che al momento, il quadro A del modello studi di settore non prevede l’informazione relativa all’apporto del titolare. In ogni caso, si evidenzia che la significatività statistica dell’apporto del titolare può essere, al momento, soltanto *“ipotizzabile”* per la mancanza, allo stato, dei relativi dati. Si ricorda, infine, che per una corretta specificazione della funzione di regressione è opportuno inserire nel modello medesimo solo elementi che presentino una variabilità non trascurabile ed una plausibile riscontrabilità. Ciononostante, ci si riserva di valutare l’opportunità di introdurre, a seguito di confronto con le Organizzazioni interessate, apposite informazioni aggiuntive da utilizzare per la prossima evoluzione dello studio.

24) In merito alla richiesta delle Associazioni di procedere, nell’ottica di semplificazione, alla riduzione del numero di informazioni richieste nei modelli degli studi di settore laddove le stesse non risultino rilevanti ai fini dell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi, si premette che è necessario, ovviamente, che siano previsti anche i dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’analisi di coerenza e normalità. Tanto premesso, nel concordare con l’esigenza di semplificazione dei modelli, si rileva, in questa sede, che parte delle informazioni sono state previste, in molti casi a seguito di richiesta delle Organizzazioni di categoria, anche al fine di una migliore gestione dell’eventuale fase di analisi e di controllo; si chiede quindi alle Associazioni interessate di formulare specifiche proposte di semplificazione in merito. Al riguardo, si anticipa che i modelli relativi agli studi di settore in evoluzione per il 2014, anche a seguito dell’analisi della richiesta di semplificazione al tempo pervenuta sul tema, prevedrà al quadro F un unico campo in cui indicare i *“Costi per l’acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci (esclusi quelli relativi a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso) e per la produzione di servizi”*, diversamente dalla modulistica approvata per il 2013 che conteneva due distinti righe.

4) CONSIDERAZIONI FINALI

L’illustrazione ed il successivo esame del prototipo si ritiene abbiano consentito di verificare la sostanziale idoneità dello studio WG75U a rappresentare le effettive modalità operative e l’ambiente economico nel quale operano le imprese del settore.

In conclusione, si rinvia alla Commissione degli Esperti, per il relativo parere, il prototipo oggetto di esame, rilevando la sostanziale capacità dello studio di settore di rappresentare compiutamente la realtà economica di riferimento.

In relazione agli eventuali interventi correttivi finalizzati a cogliere gli effetti della crisi, si rinvia ad una successiva riunione della Commissione degli Esperti a seguito delle opportune analisi in corso di effettuazione, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 185 del 2008 che prevede, in deroga all'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 195 del 1999, la possibilità che gli studi di settore siano integrati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previo parere della Commissione degli Esperti, istituita ai sensi dell'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, “...*al fine di tenere conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali*”.

Al riguardo, si ricorda che già per gli studi di settore applicabili ai periodi d'imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, a seguito delle analisi effettuate, sono stati introdotti appositi correttivi, approvati con i decreti ministeriali, rispettivamente, 19 maggio 2009, 20 maggio 2010, 7 giugno 2011, 13 giugno 2012, 23 maggio 2013 e 2 maggio 2014.

Roma, 10 dicembre 2014

Considerazioni comuni in merito agli indicatori economici di coerenza

Si premette che per gli studi di settore evoluti per il 2014 è stato confermato l'indicatore "*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*", non introducendo l'indicatore "*Redditività sul costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*", peraltro richiamato anche nella documentazione resa disponibile nel corso delle riunioni, atteso che per quest'ultimo la fase di definizione del criterio logico ed economico con il quale devono essere individuate le relative soglie non era terminata.

Si fa presente che l'obiettivo degli indicatori non è tanto "*determinare il grado di efficienza, produttività e redditività delle imprese*" quanto, piuttosto, segnalare la coerenza economica rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti, ritenuti "*normali*", degli operatori del settore e la correttezza dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Il valore di soglia minima dell'indicatore "*Margine per addetto non dipendente*" (medesime considerazioni possono essere effettuate per il "*Valore aggiunto lordo per addetto*") viene individuato utilizzando anche, come riferimento, la remunerazione del fattore lavoro dipendente, valore desunto dai dati dichiarati nel *cluster* specifico.

Tuttavia, il valore di soglia minima individuato per il "*Margine per addetto non dipendente*" risulta ordinariamente inferiore al riferimento del valore della remunerazione del fattore lavoro dipendente.

In relazione, poi, agli effetti della congiuntura economica negativa sul funzionamento dei due indicatori "*Margine per addetto non dipendente*" e "*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*", si ricorda che la base dati di riferimento è il 2012, anno già interessato dalla crisi economica; pertanto, i fenomeni prospettati dovrebbero essere già stati in parte colti nell'ambito degli studi di settore.

Chiaramente, la valutazione della coerenza economica del comportamento del contribuente, attraverso alcuni indici significativi individuati per i singoli studi di settore, non esclude certamente la possibilità di tener conto, da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, del fatto che, in presenza di forte congiuntura economica negativa, le imprese in difficoltà possono anche ridurre in modo rilevante i propri margini di guadagno.

È possibile, quindi, che per le imprese in difficoltà si possa ridurre in modo significativo, ad esempio, la "*remunerazione*" degli addetti "*non*

dipendenti” (soprattutto quella afferente lo stesso titolare dell’impresa) in modo tale da non riuscire, in taluni casi, a coprire tutti i costi aziendali.

In presenza di tali comportamenti (che in alcuni casi potrebbero anche essere sintomatici di situazioni di “*marginalità economica*”) ci potrebbero essere riflessi sulle risultanze dei due indicatori di coerenza in argomento.

Al riguardo, si ricorda che è sempre possibile (e, si ritiene, opportuno) comunicare all’Amministrazione Finanziaria situazioni eccezionali verificatesi nello svolgimento dell’attività attraverso la compilazione, in sede di trasmissione del modello studi di settore, della sezione “*Note aggiuntive*” del *software GERICO*, ovvero, successivamente, tramite il *software Segnalazioni*.

Per quanto concerne l’indicatore “*Indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*”, il valore di soglia minima pari a 1 corrisponde, semplicemente, al concetto di plausibilità e coerenza economica minima di copertura dei costi per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti.

In questo ambito, anche se gli ammortamenti non rappresentano un fabbisogno finanziario, in termini di copertura, come il costo per il godimento dei beni di terzi, è anche vero che per l’equilibrio economico dell’impresa occorre coprire, oltre agli altri costi, anche quello degli ammortamenti, che vengono dedotti, come altri, dal reddito d’impresa.

Tanto premesso, si osserva, in questa sede, che è possibile, nell’attuale contesto di crisi, che si verifichino casi di difficoltà nella copertura dei costi considerati, analogamente a quanto evidenziato in precedenza per la remunerazione del personale non dipendente; al riguardo, i contribuenti interessati potranno anticipare elementi ed informazioni in merito sia utilizzando le note aggiuntive di *GERICO* che, successivamente, l’applicazione *Segnalazioni*.

Relativamente alle ulteriori osservazioni circa l’apporto dell’imprenditore, si osserva che la metodologia adottata per la fase di costruzione degli studi di settore prevede, in generale, che nei casi in cui l’attività venga svolta in forma individuale da parte dell’imprenditore-persona fisica si tenga conto, per la costruzione degli indicatori di coerenza, anche dell’apporto lavorativo del titolare della stessa; questo comporta che la definizione delle soglie degli indicatori di coerenza è stata effettuata tenendo conto del relativo apporto.

È di tutta evidenza che situazioni particolari, come quelle riguardanti i soggetti che esercitano contemporaneamente altre attività, potranno essere adeguatamente evidenziate dal contribuente già in fase di invio della dichiarazione, nel campo “*Note aggiuntive*” della procedura *GERICO* o, successivamente, tramite la procedura *Segnalazioni*, oltre a poter essere rappresentate nell’eventuale fase di contraddittorio con l’ufficio.

In merito al peso che nell'indicatore "*Valore aggiunto lordo per addetto*" viene assegnato agli apprendisti e alla correlata richiesta di inserire un apposito correttivo a tale indicatore, si osserva quanto segue.

Nella funzione di regressione, il cui fine è quello di stimare un ammontare di ricavi plausibilmente attribuibile a ciascuna impresa in relazione alle caratteristiche con cui svolge la propria attività, il correttivo per gli apprendisti è stato inserito con un fine "*cautelativo*" per quei soggetti che si avvalgono di lavoratori assunti con contratto di apprendistato.

L'apporto di tali lavoratori alla produzione di ricavi da parte dell'impresa, infatti, non viene considerato dallo studio pari a quello che potrebbe essere fornito da un lavoratore già pienamente formato e specializzato.

Al riguardo, come in precedenza evidenziato, si fa osservare che l'analisi della coerenza non opera allo stesso modo dell'analisi di congruità, ma si limita ad evidenziare eventuali situazioni di incoerenza economica rispetto a comportamenti ritenuti "*normali*" degli operatori del settore e anche per controllare la correttezza dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Premessa tale differenza di obiettivi, ci si riserva di analizzare la possibilità di modificare la formula di calcolo del numero di addetti complessivi in funzione dell'apporto lavorativo degli apprendisti; in relazione a tale ipotesi di lavoro, si osserva però che, al variare delle informazioni che partecipano alla costruzione dell'indicatore, dovrebbero conseguentemente variare le relative soglie il cui superamento, in fase di applicazione, comporta l'incoerenza dell'operatore economico.

In merito alla proposta delle Organizzazioni di prevedere un correttivo che riduca l'effetto della prospettata criticità relativa all'indicatore "*Valore aggiunto lordo per addetto*", in presenza di dipendenti per periodi ridotti, si ritiene che una "*franchigia*" che consenta di assegnare il soggetto ad una delle distribuzioni (con o senza dipendenti) sia di difficile individuazione perché basata su elementi non oggettivi e, quindi, opinabili; per tale motivo, la scelta effettuata è stata quella di utilizzare, come elemento distintivo, la presenza o meno di spese per lavoro dipendente.

Con riferimento infine, alla ipotizzata criticità relativa all'"*indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*", che tenderebbe ad essere pro-ciclico perché penalizzerebbe chi investe in beni strumentali, nel richiamare in questa sede quanto in precedenza evidenziato in relazione al valore soglia, ci si riserva di analizzare la questione e di fornire successivamente i relativi elementi di analisi.

STUDI DI SETTORE

DOCUMENTAZIONE PER LA COMMISSIONE DEGLI ESPERTI

ATTIVITÀ DEI SERVIZI

Pareri

Roma, 10 dicembre 2014



Feder
ANISAP

Federazione Nazionale
delle Associazioni
Regionali o Interregionali
delle Istituzioni Sanitarie
Ambulatoriali Private

00144 ROMA
V.le di Val Fiorita, 86
Tel. +39 06 45.43.80.88
Fax +39 06 54.28.17.57

E-mail info@federanisap.it
Cod. Fisc. 96146240583

Prot. 69/14 VP/mu
Roma, 07/10/2014

Spett.le Agenzia delle Entrate
Ufficio Studi di Settore
C.a. dott. Massimo Varriale
dc.acc.studisetto@agenziaentrate.it

Oggetto: osservazioni e rilievi rispetto allo studio di settore VG57U - risposta a Vostra richiesta in data 22 settembre 2014.

Spett.le Agenzia,

la presente è in risposta alla vostra richiesta di cui in oggetto ed a seguito della partecipazione della nostra Federazione (pressoché esclusiva, atteso che nell'ultimo incontro era presente solo il nostro rappresentante avv. Enrico Cellentani) agli incontri tenutisi tra luglio e settembre scorso per la presentazione del nuovo Studio di settore interessante il comparto economico sanitario nel quale operano i nostri associati.

Conformemente a quanto già anticipato dall'avv. Cellentani in occasione dell'ultimo incontro del 15 settembre u.s., la nostra Federazione, nel confermare l'apprezzamento per lo strumento Studio di settore, intende avanzare le seguenti proposte ed osservazioni, che riteniamo utili a perfezionare il modello in esame, soprattutto nella prospettiva degli sviluppi che avrà il nostro comparto economico.

1. In primo luogo è stato rilevato, in sede di verifica degli esempi portati alla nostra attenzione, qualche difficoltà nel funzionamento del modello in sede di attribuzione dei contribuenti ai diversi "clusters", soprattutto con riferimento a quello della "fisioterapia". Tale problematica è stata, peraltro, condivisa anche dai funzionari dell'Agenzia presenti e dai responsabili SOSE, i quali si sono impegnati a verificare la situazione e ad apportare i necessari correttivi; confidiamo che ciò sia puntualmente avvenuto e che codesto Ufficio abbia potuto verificare il corretto funzionamento anche di questa parte dello Studio in esame.
2. In secondo luogo la nostra Federazione, ha richiesto, già in sede di riunione, l'introduzione nel quadro informativo dello Studio di due apposite "caselle", grazie alle quali poter acquisire informazioni che, soprattutto in un prossimo futuro e nella prospettiva della evoluzione/revisione dello studio, potrebbero risultare particolarmente utili.

Tali informazioni sono le seguenti.

- a) L'assoggettamento del contribuente alla normativa di cui al D.lgs. 231/2001, recante disposizioni in materia di responsabilità amministrativa delle società; trattasi come noto di norme dirette a prevenire e sanzionare l'illegittima condotta delle società in importanti materie, a prescindere dalla sanzionabilità personale dei singoli agenti.

Orbene, seppure gran parte dei nostri associati non sarebbero legislativamente obbligati ad assumere un particolare modello organizzativo strutturato in funzione di prevenzione della commissione di reati ed illeciti, soprattutto attese le loro caratteristiche dimensionali, molte Regioni stanno imponendo l'adozione di tali modelli ed articolazioni organizzative, richiedendoli come essenziali per la conferma del rapporto contrattuale con il sistema sanitario pubblico.

Ciò evidentemente sarà (ragionevolmente) causa di un incremento dei costi di gestione, che potrebbero porre le strutture obbligate in una posizione peggiore rispetto alle altre: conoscere questa specificità potrà essere utile all'organo accertativo per meglio apprezzare la specifica situazione e servirà a verificare successivamente l'esistenza di differenze significative tra i soggetti obbligati e quelli non vincolati all'adozione di tali misure.

- b) L'adesione del contribuente ad un Contratto di Rete di cui all'art. 3, commi 4-ter e ss. del D.L. 5/2009, convertito nella L. 33/2009, e ss.mm.ii..

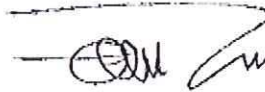
L'inserimento della struttura in un contesto collaborativo come il contratto di rete, che per sua natura non è, almeno di regola, un autonomo soggetto giuridico d'imposta, e che, soprattutto per i nostri associati di più piccola dimensione operanti nella diagnostica di laboratorio, potrebbe (potrà) risultare obbligatorio o fortemente consigliato (in dipendenza dell'applicazione da parte del servizio sanitario pubblico di stringenti requisiti dimensionali posti quali condizione di mantenimento del rapporto di accreditamento), costituirà in un prossimo futuro un importante elemento discriminante.

La possibilità per i soggetti di più piccola dimensione di dismettere la struttura di laboratorio, venendo così a trasformarsi in "punti prelievo", e l'incremento di lavoro per i soggetti più grandi, che potrebbero trovarsi ad operare anche in favore di strutture collegate e non più solo dell'utenza, a tariffe evidentemente diverse e minori, determinerà un mutamento strutturale che sarebbe molto utile poter monitorare ed esaminare sotto il profilo statistico - economico sin d'ora, trovandoci così preparati allorché gli effetti di tali mutamenti si manifesteranno con forza ed evidenza.

Tutto quanto suesposto è stato, in conclusione, condiviso da codesta Agenzia e dai responsabili SOSE e, pertanto, nella convinzione che i suggerimenti avanzati saranno accolti, riteniamo di poter esprimere una valutazione positiva dello studio di settore in argomento.

Tanto dovevamo e, restando a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti ed approfondimenti, ringraziamo sin d'ora per l'attenzione prestata, cogliendo l'occasione per porgere cordiali saluti.

IL PRESIDENTE NAZIONALE
Dott. Vincenzo Panarella

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'V. Panarella', written over a horizontal line.

Messaggio

Rispondi	Rispondi a tutti	Inoltra	Elimina	Sposta nella cartella	Crea regola	Altre azioni	Blocca mittente	Elenchi indirizzi attendibili	Categorizza	Completa	Segna come da leggere	Trova
Rispondi		Azioni			Posta indesiderata		Opzioni		Trova			

Messaggio inoltrato in data 08/10/2014 09:54.

Da: Danilo De Vita [danilo_devita@yahoo.it]

Inviato: martedì 07/10/2014 14:53

A: DC ACC STUDI DI SETTORE

Cc:

Oggetto: Osservazioni Studio di settore VG96U Autolavaggio

Salve,

con riferimento al Nostro incontro presso gli Uffici Sose per le osservazioni Studio di Settore VG96U vi segnalo in nome e per conto di Federlavaggi le seguenti osservazioni:

Funzione di Stima dei Ricavi: In merito a tale Funzione riteniamo di fondamentale importanza per il calcolo alcuni fattori:

- La densità abitativa del luogo in cui è ubicato l'impianto
- Se l'impianto è dotato o meno di stazione di rifornimento
- Il numero delle piste o dei tunnel di lavaggio (un numero maggiore di "piste" consente di effettuare più lavaggi contemporaneamente; se l'impianto è mono pista si avrà un solo lavaggio nell'unità di tempo)

Funzionamento degli Indicatori di Coerenza:

- Vorremmo che in questo indicatore venissero inseriti degli elementi caratteristici dell'attività del lavaggio auto quali tra gli altri: il costo dello smaltimento Fanghi (obbligatoria almeno una volta l'anno l'analisi e lo scarico degli stessi), la manutenzione del depuratore acque presenti sotto l'impianto, la sostituzione delle spazzole di pulitura
- Tali parametri rappresentano sia costi caratteristici della gestione, sia obblighi di Legge ai sensi del Decreto Ambientale parte III e IV; renderli espliciti nel quadro Z inoltre, renderà possibile di evidenziare gli impianti non a norma con tali normative.
- La sostituzione delle Spazzole è un costo semi fisso, ma attenzione, il deterioramento e la sostituzione non sono proporzionali al numero di lavaggi, ma soprattutto alle condizioni climatiche (deterioramento dei polimeri); per intenderci con climi più rigidi il deterioramento è maggiore, viceversa, in climi più miti ogni spazzola avrà una vita media più lunga.

certi di un vostro positivo riscontro, resto a vostra disposizione per ulteriori incontri o chiarimenti telefonici o mail

vi ringrazio per avermi contattato in assenza di risposte, mi scuso per l'inefficienza della nostra segreteria.

cordialmente

Danilo De Vita

Dottore Commercialista

Revisore Legale

Commissione Diritto Penale Economia

Odcec Roma

Tesoriere Federlavaggi

Via San Telesforo n.10

00165 Roma

Roma, 7 novembre 2014

Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore VG96U relativo al **Soccorso stradale, traino e lavaggio auto**

1. Premessa

Occorre premettere che il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto dal 2008.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore può risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese. Al riguardo si rileva che le tariffe nel settore sono ferme e la percentuale di incidenti e/o avarie per guasti meccanici o tecnici è in netta flessione a causa della riduzione del volume di traffico sulle strade. Ciò avviene non solo in conseguenza del perdurare della crisi economica ma anche della corretta prevenzione svolta a seguito di controlli più serrati ed incisivi delle forze dell'ordine.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase applicativa.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 118536 del 19/09/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

2. Gruppi omogenei - cluster

2.1 Deposito giudiziario

Tra le novità presentate nel corso delle riunioni, vi è quella relativa alla scomparsa del cluster misto riguardante il soccorso stradale e il deposito giudiziario poiché, in base alla classificazione ATECO 2007, coloro che fanno deposito giudiziario dovrebbero applicare lo studio di settore VG73A. Detto studio ricomprende fra i codici di attività il: 52.10.10 - Magazzini di custodia e deposito per conto terzi.

Secondo la classificazione ATECO 2007, con il codice di attività 52.10.10 si ricomprendono:

- Magazzini di custodia e deposito per conto terzi, gestione di magazzini e depositi per merci di ogni tipo: gestione di silos, magazzini generali, depositi doganali, serbatoi, eccetera;
- *depositi giudiziari di veicoli.*

Pertanto coloro che hanno dichiarato come codice di attività il 52.10.10 è stato scartato in fase di costruzione del prototipo VG96U.

Si rileva al riguardo che le imprese che svolgono l'attività di traino e soccorso stradale, codice di attività 52.21.60, ricompreso nello studio VG96U, svolgono per conto di Procure e Preture anche l'attività di deposito giudiziario. Le imprese che dichiarano i seguenti codici di attività:

52.21.60 - Attività di traino e soccorso stradale, 52.21.50 - Gestioni di parcheggi o autorimesse, parcheggi per biciclette, rimessaggio di roulotte e camper (nuovo codice mappato dal modello UG96U relativo ad UNICO2014), in possesso **dell'autorizzazione comunale per la custodia amministrativa** dei veicoli, vanno negli **elenchi prefettizi** per la custodia amministrativa dei veicoli (cd. Fermi amministrativi). I tribunali e le preture si avvalgono di tali elenchi per la custodia giudiziaria dei veicoli posti sotto sequestro penale.

Pertanto dette imprese svolgono unitariamente dette attività che, invece, si cerca di separare

Si esprime forte preoccupazione circa l'eccessiva mappatura di attività che generalmente sono svolte in maniera unitaria dalla medesima impresa. Ciò potrebbe comportare che al momento della compilazione dello studio di settore l'impresa sia tenuta misurare dettagliatamente la percentuale di attività svolta tra quella di soccorso stradale, di autorimessa, di custodia e/o di deposito giudiziario con il rischio di dovere di anno in anno di vedersi applicare studi diversi.

2.2 Suddivisione cluster

E' valutata positivamente la differenziazione tra imprese operata con il cluster 4 – Soccorso stradale e il cluster 5 Soccorso stradale di più grandi dimensioni.

3. Stima dei ricavi

3.1 Correttivi crisi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali ed individuali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo

4. Indicatori di normalità economica

4.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento.

Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

5. Indicatori economici di coerenza

5.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margine per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine".*

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'"**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**". Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margine per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "**margine per addetto non dipendente**" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’*“indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, questa misura, in termini economici, la capacità dell’impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall’analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risultano coerenti le imprese che non hanno appunto beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l’indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

5.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all’altro indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori soglia minima, scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*.

Si evidenzia inoltre che la presenza di *apprendisti* può alterare il risultato della coerenza sull’indicatore in argomento poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell’analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (gg.retribuite), comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese con dipendenti il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

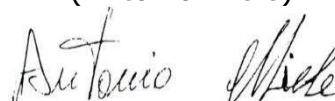
5.3 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

6. Semplificazione dei dati richiesti nei modelli

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell’analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi. Non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l’individuazione delle informazioni utilizzate per “l’analisi discriminante”, non siamo in grado di proporre le possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili.

Il Presidente
(Antonio Miele)



Roma, 26 novembre 2014

Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e-mail: dc.acc.studisetore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG31U** relativo al settore degli **Autoriparatori**.

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota n.129813 del 14/10/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Gruppi Omogenei – cluster

Nel corso delle riunioni di validazione dello studio in argomento è stato presentato un nuovo gruppo omogeneo (cluster 17) che riguarda le *officine che servono compagnie di assicurazione*.

Al riguardo la categoria ha evidenziato che le officine non hanno mai come clientela le compagnie di assicurazione. La questione è emersa a seguito della riformulazione della nuova sezione del Quadro D relativa alla tipologia di clientela (ex Quadro Z di UNICO 2013: rigo Z30 - *compagnie di assicurazione* che sostituirà l'attuale rigo D53 - *Società ed enti con i quali esiste una convenzione e/o un appalto*) e dalla soppressione dell'attuale rigo D48 - *Ricavi derivanti da riparazioni in convenzione con compagnie di assicurative*.

E' stato fatto evidente dalla categoria che le compagnie di assicurazioni figurano o come controparti nelle convenzioni con le officine o come soggetti che saldano le riparazioni in assenza di convenzione; in entrambi i casi cliente finale della prestazione è sempre il proprietario/utilizzatore del veicolo. La categoria auspica un intervento o nel modello o nelle relative istruzioni diretto a chiarire, nel caso in cui le officine operano in convenzione con le compagnie di assicurazioni, che si tratta di ricavi il cui incasso avviene direttamente dalle compagnie di assicurazioni.

2. Stima dei ricavi

2.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

2.2 Il valore dei beni strumentali

Le imprese hanno effettuato investimenti tecnologicamente avanzati ed economicamente costosi che in questo momento di crisi non producono ricavi attesi ed adeguati.

Occorre prevedere, pertanto, un nuovo criterio di attribuzione dei ricavi relativamente al valore dei beni strumentali in funzione del loro effettivo utilizzo. L'attuale meccanismo non tiene infatti conto dell'effettivo contributo di tali risorse alla produzione dei ricavi.

2.3 Soci lavoratori

Nelle piccole realtà aziendali, caratterizzate dalla presenza di soli soci lavoratori, si verifica che la parte dell'attività prettamente amministrativa venga svolta dagli stessi soci. Ciò potrebbe comportare una sovrastima dei ricavi. Si suggerisce l'introduzione di un correttivo che tenga conto di tale modalità organizzativa.

2.4 Territorialità

Ci sono territori, che nonostante siano vicini a Centri sviluppati, per caratteristiche morfologiche hanno scarse vie di comunicazioni (esempio zone montane) con conseguente difficoltà di accesso da parte di potenziali clienti. Le attività disseminate in tali regioni risultano maggiormente penalizzate rispetto a quelle ubicate nei Centri urbani. Si ritiene che occorra dare maggiore rilevanza alla territorialità al fine di tener conto anche di tali realtà.

Inoltre occorre riservare una particolare attenzione alle imprese situate in zone di confine con altri Paesi europei (in particolare Austria e Slovenia) con i quali si amplia il divario fiscale e contributivo con gravi e pesanti ricadute in termini di svantaggio competitivo a danno delle imprese italiane.

3. Indicatori di normalità economica

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

4. Indicatori economici di coerenza

4.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all’indicatore del “**margine per addetto non dipendente**” occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al “*Margine per addetto non dipendente*”, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l’indicatore “*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margine”*”.

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l’impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto “*margine*” ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Conseguentemente, l’individuazione dei valori soglia minima nell’indicatore “*margine per addetto non dipendente*” prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l’economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “*margine per addetto non dipendente*” viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. E’ di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’“*indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti*”, questo misura, in termini economici, la capacità dell’impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall’analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l’indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all’altro indicatore “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori soglia minimi scelti in quanto ritenuti “*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*”.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti/lavoratori interinali/vaucher**, per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell’analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese "con dipendenti" il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

4.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1 Tipologia di clientela

E' stata avanzata, inoltre, la proposta di suddividere il rigo, ora, Z29 di UNICO 2013 - *Imprese ed enti per l'assistenza a flotte aziendali* (sostituirà l'attuale rigo D52) tra:

- Imprese per l'assistenza a flotte aziendali
- Enti e amministrazioni pubbliche (con o senza flotta aziendale).

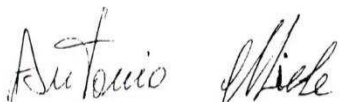
Ciò per evidenziare che non sempre l'ente o l'amministrazione pubblica possiede una flotta aziendale.

5.2 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi. Non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per "l'analisi discriminante", non siamo in grado di proporre le possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili. Tuttavia laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi si propone la loro eliminazione.

Distinti saluti

Per Confartigianato
Il Presidente
(Antonio Miele)



Per CNA
Il Presidente
(Franco Mingozzi)



Roma, 19 novembre 2014

Dr. Massimo VARRIALE
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'Accertamento
Ufficio Studi di Settore

TRASMISSIONE:

Fax: 06 50545306

e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore
WG33U relativo al settore degli **Istituti di bellezza**.

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0140813 del 4/11/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colpino l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Poltrona/lettino in affitto

I dati relativi alle casistiche della "poltrona/lettino in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, non hanno fatto emergere una rilevanza statistica. La motivazione è probabilmente da ricercare nel fatto che essendo la base dati del periodo d'imposta 2012 il fenomeno non era ancora così diffuso. Occorre quindi siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche in cui il contribuente concede in affitto la poltrona/lettino. I fattori produttivi di tali imprese risultano infatti superiori a quelli effettivamente utilizzati dall'impresa concedente, mentre i relativi ricavi (con relativa marginalità) sono dichiarati dall'impresa che ha preso in affitto la poltrona/lettino. L'effetto di sovrastima dei ricavi in capo al concedente è infatti solo in parte attenuato dai ricavi derivanti dal canone pagato al concedente per l'affitto della poltrona/lettino da parte del concessionario.

1.3 Imprese con più unità locali

Si segnala una possibile criticità delle imprese con più unità locali in quanto la produttività dei servizi realizzati nelle diverse sedi non può essere pari alla produttività dei "fattori" come se fossero presenti in una unica unità locale. Ai fini della stima dei ricavi, infatti, i fattori produttivi delle diverse sedi sono sommati come se fossero in una unica sede. Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese.

1.4 Beni strumentali

Il DM 110/2011 ha imposto l'adeguamento normativo e messa a norma dei beni strumentali. Visti i costi da sostenere per la messa a norma, talune imprese hanno "accantonato" tali beni in quanto non più utilizzabili e non più vendibili sul mercato. Ciò in attesa di una situazione congiunturale economica migliore che consenta di sostenere i costi per la loro messa a norma. Per le imprese che hanno acquisito tali beni in locazione finanziaria si trovano a dover pagare i canoni residui senza che i beni concorrano alla formazione del valore dei ricavi. Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese.

1.5 Territorialità

Si ritiene che lo studio non colga in modo adeguato le differenze territoriali che possono incidere in misura molto rilevante sui risultati commerciali delle imprese a seconda dell'ubicazione e delle differenti possibilità di lavoro (bacino di utenza), in particolare per le imprese che svolgono l'attività nelle zone montane o pedemontane, rispetto alle città capoluogo. Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese.

2.7 Aree colpite da eventi calamitosi

Negli ultimi tempi sempre più l'Italia è stata colpita da eventi calamitosi (es.: sisma del 2012 in Emilia e successive trombe d'aria, alluvioni, ecc.).

Occorre quindi che siano ribadite ed inserite nell'elencazione standardizzata delle condizioni di esclusione dall'applicazione degli studi già fornite in precedenza dall'Agenzia, per tutti i territori e al ricorrere delle relative condizioni.

Occorre inoltre che, per le imprese che non possono fare valere l'esclusione ma che hanno comunque avuto ripercussioni dagli eventi calamitosi, siano valutate con cautela dagli uffici territoriali.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

2.2 Poltrona/lettino in affitto

Le casistiche della "poltrona/lettino in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, potrebbero determinare anomalie nell'applicazione degli indicatori di normalità economica. Occorre quindi siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni.

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margine per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine".*

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'"**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**". Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margine per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella

valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "**margine per addetto non dipendente**" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'"**indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti**", questa misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del "Valore Aggiunto lordo per addetto"

Con riguardo all'altro indicatore "**Valore aggiunto lordo per addetto**", il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti "*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*".

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti/voucher**, per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese "con dipendenti" il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualfichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Poltrona/lettino in affitto

Le casistiche della "poltrona/lettino in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, potrebbero determinare anomalie nell'applicazione degli indicatori di coerenza economica. Occorre quindi siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni.

3.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4 Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Poltrona/lettino in affitto

I dati relativi alle casistiche della "poltrona/lettino in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, non hanno fatto emergere una rilevanza statistica. La motivazione è probabilmente da ricercare nel fatto che essendo la base dati del periodo d'imposta 2012 il fenomeno non era ancora così diffuso. Si conferma quindi la necessità di mantenere le informazioni in quanto si ritiene che in futuro tale fenomeno si sviluppi in maniera consistente.

Occorre inoltre precisare nelle istruzioni alla compilazione del modello in quali righe devono essere indicati i componenti positivi e negativi relativi alla poltrona/lettino in affitto. Si ritiene infatti che i canoni percepiti dal concedente debbano essere indicati al rigo "Altri proventi considerati ricavi", mentre per il concessionario, qualora non siano distinti nel contratto le componenti del canone da imputare alle diverse variabili specifiche (es.: materie prime, energia elettrica, affitto negozio, affitto della poltrona/lettino, ecc.), possa essere indicato cumulativamente nel rigo relativo al "Costo per il godimento dei beni di terzi" con evidenziazione nel "di cui" per canoni di locazione non finanziaria per beni mobili strumentali la quota del canone riferito alla sola postazione affittata. Per quanto riguarda i beni strumentali, si ritiene che il concedente debba ordinariamente indicarne il valore in F29, mentre il concessionario non debba indicare il valore dei beni strumentali in quanto già rilevanti attraverso il costo sostenuto per canoni di noleggio dei beni non in locazione finanziaria.

4.3 Prezzi delle principali tariffe

Si sottolinea che sempre più nel settore le politiche commerciali tendono a proporre tariffe differenziate a seconda dei giorni in cui sono effettuate cercando di incentivare lo svolgimento dell'attività in giornate con scarso afflusso di clientela. Occorre quindi precisare nelle istruzioni che devono essere indicate nel modello le tariffe "mediamente" applicate.

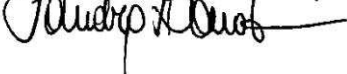
4.4 Apporto lavorativo del titolare

Si sottolinea che sempre più nel settore, come in molti altri, i titolari delle imprese potrebbero esercitare l'attività non in modo continuativo e/o non per tutte le ore giornaliere potenziali (es.: imprese che aprono solo al pomeriggio). Visto che nelle società e per i collaboratori delle imprese familiari è possibile indicare la % di effettivo apporto lavorativo, occorre superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente "compreso" l'apporto lavorativo del titolare a prescindere dal suo effettivo apporto lavorativo.

Nel rimanere a disposizione per ogni eventuale chiarimento, cordiali saluti.

Confartigianato Estetica

La Presidente
(Sandra Landoni)



CNA Benessere e Sanità

La Vice Presidente
(Brigida Stomaci)



Roma, 21 NOVEMBRE 2014

Dr. Massimo VARRIALE
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'Accertamento
Ufficio Studi di Settore

TRASMISSIONE:

Fax: 06 50545306

e-mail: dc.acc.studisetto@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore
WG34U relativo al settore degli **Acconciatori**

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0119470 del 22/09/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Gruppi Omogenei – cluster

1.1 Esercizi localizzati in strutture sanitarie, militari e in case per anziani – ex cluster 2

Con la revisione dello studio non è ora più presente il cluster relativo agli esercizi localizzati in strutture sanitarie, militari e in case per anziani. E' opportuno sia menzionato nella circolare annuale agli uffici affinché possano valutare tali soggetti con le dovute cautele in quanto potrebbero trovarsi collocati in cluster che non rispondono alle loro caratteristiche.

1.2 Numero postazioni di lavoro

Si rileva che per quanto riguarda il numero di postazioni di lavoro e di lavaggio da indicare nello studio, il dato potrebbe essere scarsamente indicativo nel senso che, anche in seguito alla nota crisi economica attualmente ancora in corso, in molti casi, la struttura "potenziale" del salone in termini di postazioni risulta sovradimensionata rispetto all'attuale utilizzo della stessa.

E' opportuno quindi utilizzare la sola parte degli addetti all'attività nell'individuazione della effettiva struttura aziendale.

2. Stima dei ricavi

2.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

2.2 Poltrona in affitto

I dati relativi alle casistiche della "poltrona in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, non hanno fatto emergere una rilevanza statistica. La motivazione è probabilmente da ricercare nel fatto che essendo la base dati del periodo d'imposta 2012 il fenomeno non era ancora così diffuso. Occorre quindi siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche in cui il contribuente concede in affitto la poltrona. I fattori produttivi di tali imprese risultano quindi superiori a quelli effettivamente utilizzati dall'impresa concedente, mentre i relativi ricavi (con relativa marginalità) sono dichiarati dall'impresa che ha preso in affitto la poltrona. L'effetto di sovrastima dei ricavi in capo al concedente è infatti solo in parte attenuato dai ricavi derivanti dal canone pagato al concedente per l'affitto della poltrona da parte del concessionario.

2.3 Imprese con più unità locali

Si segnala una possibile criticità delle imprese con più unità locali in quanto la produttività dei servizi realizzati nelle diverse sedi non può essere pari alla produttività dei "fattori" come se fossero presenti in una unica unità locale. Ai fini della stima dei ricavi, infatti, i fattori produttivi delle diverse sedi sono sommati come se fossero in una unica sede. Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese.

2.4 Pensionati

Nello studio è presente un **correttivo**, che riduce i ricavi stimati, relativo al fatto che l'imprenditore è anche **pensionato**.

Tale correttivo però, non agisce in presenza di società dove i soci sono tutti pensionati. Fermo restando che si ritiene che il correttivo debba essere esteso anche ai soci di società o collaboratori dell'impresa familiare, occorre che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese.

2.5 Territorialità

Si ritiene che lo studio non colga in modo adeguato le differenze territoriali che possono incidere in misura molto rilevante sui risultati commerciali delle imprese a seconda dell'ubicazione e delle differenti possibilità di lavoro (bacino di utenza), in particolare per le imprese che svolgono l'attività nelle zone montane o pedemontane che risentono di maggiori costi di produzione causati da più elevati costi di approvvigionamento di prodotti, acqua ecc., anche dovuti a condizioni climatiche particolarmente sfavorevoli, rispetto alle città capoluogo.

Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi a tali tipologia di imprese.

2.6 Consumi di energia

Si rileva che per quanto riguarda i consumi di energia elettrica non sono correlabili ai ricavi delle imprese. Infatti i consumi possono essere influenzati da fattori diversi quali per esempio:

- la tipologia dell'impianto elettrico presente;
- l'obsolescenza delle attrezzature utilizzate dall'impresa (le attrezzature con maggiore anzianità hanno consumi di energia elettrica molto superiori agli stessi se di recente acquisizione). A questo riguardo giova sottolineare come il difficile momento congiunturale abbia comportato notevoli difficoltà di accesso al credito, spesso necessario per l'aggiornamento delle attrezzature.
- la presenza di impianti di condizionamento più o meno potenti e con diversi livelli di efficienza energetica;
- la dimensione dei locali.

Si possono avere così saloni di acconciatura con i medesimi consumi di energia ma con volumi d'affari molto diversi e viceversa si possono avere saloni con gli stessi ricavi ma con consumi molto diversi tra loro. Si ritiene quindi che il dato relativo ai consumi non debba essere utilizzato nella stima dei ricavi ed occorre quindi pervenire al suo superamento nella prossima revisione. Nel frattempo, occorre che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori relativi alla quota dei ricavi attribuiti a tale variabile in quanto potrebbe portare ad una sovrastimata di ricavi.

2.7 Aree colpite da eventi calamitosi

Negli ultimi tempi sempre più l'Italia è stata colpita da eventi calamitosi (es.: sisma del 2012 in Emilia e successive trombe d'aria, alluvioni, ecc.).

Occorre quindi che siano ribadite ed inserite nell'elencazione standardizzata delle condizioni di esclusione dall'applicazione degli studi già fornite in precedenza dall'Agenzia, per tutti i territori e al ricorrere delle relative condizioni.

Occorre inoltre che, per le imprese che non possono fare valere l'esclusione ma che hanno comunque avuto ripercussioni dagli eventi calamitosi, siano valutate con cautela dagli uffici territoriali.

3. Indicatori di normalità economica

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residui

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3.2 Poltrona in affitto

Le casistiche della "poltrona in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, potrebbero determinare anomalie nell'applicazione degli indicatori di normalità economica. Occorre quindi siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni.

4. Indicatori economici di coerenza

4.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margine per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine".*

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'"**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**". Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margine per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "**margine per addetto non dipendente**" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'"**indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti**", questo misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

. Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2 Indicatore di coerenza del "Valore Aggiunto lordo per addetto"

Con riguardo all'altro indicatore "**Valore aggiunto lordo per addetto**", il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti "*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*".

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti/voucher**, per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif. giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese "con dipendenti" il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

4.3 Indicatore di coerenza del "Numero dei servizi giornalieri per addetto"

Nel calcolo dell'indicatore sono emerse diverse criticità: La prima riguarda l'individuazione del valore soglia che è più basso per le imprese di più grandi dimensioni e per le imprese in franchising rispetto ai saloni tradizionali. Ciò trova giustificazione dal fatto che nella formula sono utilizzati al numeratore i ricavi complessivi e non solo quelli relativi ai servizi di taglio + messa in piega (per le donne).

Un ulteriore elemento di criticità riguarda il fatto che, nelle ditte individuali, tale indice viene determinato utilizzando l'apporto del titolare in proporzione ai gg di esercizio dell'attività. Ciò però non avviene in presenza di società che pur evidenziando il numero di giorni di esercizio della stessa, utilizza nella formula i soci esclusivamente in proporzione alla % di apporto lavorativo indicata nel quadro A.

Ulteriore problematica riguarda l'indicatore nel caso in cui siano utilizzati apprendisti che non possono svolgere i servizi completi fino al termine dell'apprendistato. Conseguentemente l'indicatore non dovrebbe tenere conto di tali soggetti nella valutazione dell'indicatore.

Si ritiene quindi che tale indicatore debba essere sospeso o reso sperimentale (senza effetti sull'esito della coerenza) in sede di applicazione, ciò in attesa di una sua revisione che tenga conto delle criticità segnalate.

4.4 Poltrona in affitto

Le casistiche della "poltrona in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, potrebbero determinare anomalie nell'applicazione degli indicatori di coerenza economica. Occorre quindi siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni.

4.5 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi. A titolo esemplificativo potrebbero essere eliminate le informazioni relative a:

- consumo di kwh e in particolar modo il "di cui" consumi di energia elettrica nel quadro B;
- i costi delle materie prime destinati alla produzione dei servizi, mantenendo solo quello delle merci destinato alla rivendita (per differenza sarebbe determinabile quello dei beni destinati alla produzione dei servizi.
- Ecc.

5.2 Costo dei beni destinati alla produzione dei servizi / rivendita

Nel corso dell'attività di revisione è emersa una compilazione non corretta dei dati relativi ai costi dei beni destinati alla produzione dei servizi e dei costi relativi ai beni destinati alla rivendita. Visto che l'informazione incide nella stima dei ricavi, occorre sensibilizzare le imprese ad una maggiore attenzione nella compilazione. Con tale finalità, qualora non sia possibile eliminare il rigo relativo al costo dei beni destinati alla produzione dei servizi (cfr.punto precedente), si propone l'inserimento di un controllo procedurale in quanto, in via generale, la somma di tali righe dovrebbe essere pari alla somma già presente nel modello del totale degli acquisti effettuati nell'anno. Per maggiore chiarezza per la compilazione si suggerisce di inserire la parola "nell'anno" dopo acquisti effettuati. Ciò per rafforzare il concetto che non si deve tenere conto del valore delle rimanenze nella compilazione di tali righe (sia per quello degli acquisti effettuati destinati alla vendita, sia per quelli effettuati destinati ai consumi per la prestazione dei servizi).

5.3 Poltrona in affitto

I dati relativi alle casistiche della "poltrona in affitto", sia da parte di chi la concede in affitto sia da parte di chi la prende in affitto, pur presenti nel modello, non hanno fatto emergere una rilevanza statistica. La motivazione è probabilmente da ricercare nel fatto che essendo la base dati del periodo d'imposta 2012 il fenomeno non era ancora così diffuso. Si conferma quindi la necessità di mantenere le informazioni in quanto si ritiene che in futuro tale fenomeno si sviluppi in maniera consistente.

Occorre inoltre precisare nelle istruzioni alla compilazione del modello in quali righe devono essere indicati i componenti positivi e negativi relativi alla poltrona in affitto. Si ritiene infatti che i canoni percepiti dal concedente debbano essere indicati al rigo "Altri proventi considerati ricavi", mentre per il concessionario, qualora non siano distinti nel contratto le componenti del canone da imputare alle diverse variabili specifiche (es.: materie prime, energia elettrica, affitto negozio, affitto della poltrona, ecc.), possa essere indicato cumulativamente nel rigo relativo al "Costo per il godimento dei beni di terzi" con evidenziazione nel "di cui" per canoni di locazione non finanziaria per beni mobili strumentali la quota del canone riferito alla sola poltrona affittata. Per quanto riguarda i beni strumentali, si ritiene che il concedente debba ordinariamente indicarne il valore in F29, mentre il concessionario non debba indicare il valore dei beni strumentali in quanto già rilevanti attraverso il costo sostenuto per canoni di noleggio dei beni non in locazione finanziaria.

5.4 Prezzi delle principali tariffe

Si sottolinea che sempre più nel settore le politiche commerciali tendono a proporre tariffe differenziate a seconda dei giorni in cui sono effettuate cercando di incentivare lo svolgimento dell'attività in giornate con scarso afflusso di clientela. Occorre quindi precisare nelle istruzioni che devono essere indicate nel modello le tariffe "mediamente" applicate.

5.5 Apporto lavorativo del titolare

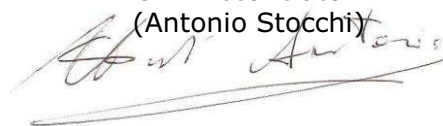
Si sottolinea che sempre più nel settore, come in molti altri, i titolari delle imprese potrebbero esercitare l'attività non in modo continuativo e/o non per tutte le ore giornaliere potenziali (es.: imprese che aprono solo al pomeriggio). Visto che nelle società e per i collaboratori delle imprese familiari è possibile indicare la % di effettivo apporto lavorativo, occorre superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente "compreso" l'apporto lavorativo del titolare a prescindere dal suo effettivo apporto lavorativo.

Nel rimanere a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si porgono cordiali saluti.

Il Presidente
Confartigianato Acconciatori
(Lino Fabbian)



Il Presidente
CNA Acconciatori
(Antonio Stocchi)



Roma, 26 novembre 2014

Egr. Capo Ufficio

Dr. Massimo VARRIALE
AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore

e mail: dc.acc.studisettembre@agenziaentrate.it

p.c. Spett.le SOSE

- Dott.ssa Marina Eusebio (meusebio@sose.it)
- Dott. Fabio Zaccaria (fzaccaria@sose.it)

OGGETTO: Parere e osservazioni sulla revisione dello studio WG36U

1. Premessa

Occorre premettere che il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto dal 2008.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore può risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase applicativa.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella VS nota 0118514 del 19/9/2014 si formulano le osservazioni in merito alla revisione dello studio di settore WG36U – Ristorazione secondo i raggruppamenti indicati.

2. Stima dei ricavi

2.1 Correttivi crisi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali ed individuali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo

3. Indicatore di normalità economica "incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi"

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

4. Analisi della coerenza economica

4.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**marginale per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "**marginale**".

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margin**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'**"Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"**. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margin per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "**margin per addetto non dipendente**" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'**"indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti"**, questo misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno appunto beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2 Indicatore di coerenza del "Valore Aggiunto lordo per addetto"

Con riguardo all'altro indicatore "**Valore aggiunto lordo per addetto**", il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima, scelti in quanto ritenuti *"economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente"*.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti** può alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (gg.retribuite), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

4.3 Resa dei consumi di energia elettrica

Con riferimento all'indicatore "resa dei consumi di energia elettrica" si rileva che l'indicatore non tiene conto che i consumi possono essere influenzati da una diversa utilizzazione dei beni strumentali quali:

- la piastra per cottura ad induzione,
- forni a ventilazione che danno la possibilità di cuocere contemporaneamente un numero variabile di prodotti da forno,
- presenza di pannelli fotovoltaici e/o di caldaie a pellet che influenzano in misura variabile i consumi di energia elettrica.

Occorre anche considerare che nelle attività di ristorazione si possono utilizzare altre fonti di energia quali gas e legna, ecc.

Si ritiene quindi che detto indicatore debba essere pertanto riconsiderato poiché, essendo determinato da vari fattori (riscaldamento/raffreddamento dei locali, luce, attrezzature etc.) non tutti incidenti direttamente sulla produzione dei ricavi, non rappresenta più un elemento appropriato per la valutazione economica dell'impresa.

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1 Semplificazione dei dati richiesti nei modelli

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi. Non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per "l'analisi discriminante", non siamo in grado di proporre le possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili.

5.2 Osservazioni al modello

Quadro D - sezione "Acquisti di cibi e bevande" – rigo D43

Si rileva che il termine "sfarinati" appare troppo generico e non adeguatamente compilato negli esempi analizzati nel corso delle riunioni. Si avanza la proposta di modificare il termine "sfarinati" con il seguente:

- "Farine, graniti e semola"

affinchè vengano effettivamente indicate in sede di compilazione del modello.

Quadro E Beni strumentali – rigo E07

Il modello non richiede di distinguere tra "**Fuochi e piastre**" mentre si segnala che viene spesso utilizzata anche la "**piastra ad induzione**". La tecnica della cottura ad induzione consente velocità nei tempi di cottura ma comporta alti consumi di energia elettrica rispetto ad una piastra ordinaria.

Quadro E Beni strumentali – righe da E10 a E14

Dal modello non è chiaro come debba essere indicata la capacità in litri dei beni strumentali ivi indicati se in maniera complessiva o cadauno. Ancorchè la variabile sia solo descrittiva, chi compila il modello può intenderla in maniera differente. Pertanto, nelle istruzioni si ritiene debba essere chiarito che quando nel modello è richiesta l'informazione sulla capacità in litri venga fornito il dato complessivo (esempio, in caso di più frigoriferi e freezer, i litri vanno indicati nel loro valore complessivo).

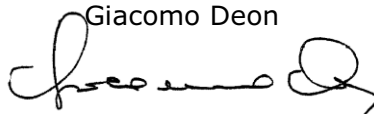
Con la riserva che le osservazioni di cui sopra siano tenute in debita considerazione, la categoria esprime sin da ora un parere nel complesso favorevole.

Distinti saluti.

Confartigianato Alimentazione

Il Presidente

Giacomo Deon



OSSERVAZIONI ALLO STUDIO WG36U

A. MODELLO PER LA RILEVAZIONE DEI DATI

Quadro B

1. Le variabili B04 e B05 non risultano ben distinte. Si propone di lasciare soltanto la B04.
2. Al fine di rilevare informazioni sul livello dei prezzi in esercizi take away che preparano alimenti diversi da pollo e pizza è necessario prevedere appositi items.

Quadro D

1. Dopo D22 inserire una nuova domanda al fine di rilevare la tipologia del contratto di lavoro applicato ai lavoratori dipendenti in forza nell'esercizio.
2. La dom. D43 non sempre viene interpretata correttamente come è stato riscontrato nei modelli compilati. Si propone di cambiarla in "farine, graniti e semole".

Quadro E

1. Specificare che da E10 a E14 la capacità in litri è riferita al complesso delle attrezzature aggiungendo "capacità complessiva" direttamente nel questionario.

B. ANALISI DI CONGRUITÀ

Lo studio di settore WG36U, e prima ancora lo studio VG36U, viene applicato da imprese che utilizzano diversi contratti di lavoro. E' diffusa la presenza di imprese iscritte all'albo artigiani che verosimilmente applicano il contratto di lavoro degli artigiani alimentaristi. Il raffronto tra contratti mette in evidenza scostamenti significativi nel costo del lavoro di cui occorre tener conto dal momento che le spese per lavoro dipendente è variabile della funzione dei ricavi.

Il problema non è di carattere formale, sebbene non sia trascurabile neppure tale profilo, perché impatta direttamente sulla struttura dei costi delle imprese e dunque sulla stima dei ricavi.

A tal riguardo si chiede di prevedere un correttivo in grado di neutralizzare gli effetti determinati dai differenti costi contrattuali.

C. ANALISI DELLA COERENZA

▪ Valore aggiunto lordo per addetto

Nel caso delle ditte individuali l'indicatore è neutrale rispetto all'apporto di lavoro prestato dal titolare. Al contrario non sono rari i casi in cui i titolari di ditte individuali svolgano altre attività al di fuori dell'azienda.

A tal fine è necessario inserire nel modello per l'acquisizione dei dati specifici campi in cui annotare:

1. se il titolare presta l'attività in via esclusiva nell'azienda;
2. la quantità di lavoro prestato (tempo pieno/part time).

▪ Margine per addetto non dipendente

▪ Redditività sul costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti

Per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "Margine per addetto non dipendente" coincide, sostanzialmente, con il risultato d'esercizio e viene influenzato da una serie di variabili che, anche al fine di cogliere situazioni di marginalità economica, andrebbero molto più attentamente valutate: età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati e altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore. In quest'ultima fattispecie si torna al punto già esaminato in precedenza, ossia alla necessità di rilevare la quantità di lavoro prestato dall'addetto indipendente.

Inoltre in un contesto di crisi e di disoccupazione crescente gli imprenditori, nel ragionevole obiettivo di mantenere in vita l'attività salvaguardando anche il proprio posto di lavoro, possono ritenere sostenibile, sia sotto il profilo economico che psicologico, una contrazione del margine di guadagno in attesa di un'auspicata uscita dalla crisi stessa o per semplice mancanza di alternative.

Ciò determina sia una contrazione del "Margine per addetto non dipendente", sia l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione

finanziaria quali gli ammortamenti, con il risultato di registrare significative incoerenze anche nella "Redditività sul costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti".

Conseguentemente, la determinazione, per questi indicatori, di valori soglia che prescindono da un adattamento alla congiuntura economica provoca inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti ad una scorretta gestione aziendale e che pertanto non debbono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore.

▪ **Resa consumi energia elettrica**

Nelle attività della ristorazione il consumo di energia elettrica non sempre è positivamente correlato alla produzione di ricavi. Ne deriva che l'indicatore "resa dei consumi di energia elettrica" può generare fenomeni distorsivi e, pertanto, se ne chiede l'eliminazione.

Si chiede di inserire nel questionario per la rilevazione dei dati se nell'attività si utilizzano fuochi tradizionali (a gas) o ad induzione.

▪ **Numero posti per addetto**

L'impossibilità di misurare l'apporto di lavoro del titolare della ditta individuale ha effetti sull'indicatore.

Anche per questo è importante la rilevazione della quantità di lavoro prestata dagli indipendenti e non soltanto il loro numero.

D. ANALISI DELLA NORMALITÀ ECONOMICA

▪ **Durata delle scorte**

Nel calcolo dell'indicatore è necessario tenere in considerazione il ruolo delle cantine di una certa rilevanza. Si potrebbe individuare una soglia oltre la quale il peso della cantina nel calcolo dell'indicatore è neutralizzato.

E. TERRITORIALITÀ

L'attuale misura della componente territoriale non tiene conto del sistema competitivo dal lato dell'offerta. La densità di esercizi

appartenenti al canale e la presenza di offerta extra-canale (circoli privati, sagre, agriturismi, ristoranti d'albergo, ecc.) pur esercitando un ruolo sempre più rilevante nei consumi alimentari fuori casa restano fuori dall'analisi.

E' necessario prevedere un indicatore/correttivo di pressione competitiva.

F. CRISI

La crisi ha dispiegato i propri effetti sul settore della ristorazione in modo ritardato rispetto ad altri comparti. Successivamente al 2012, anno di costruzione del presente studio, il settore si è caratterizzato per un turn over imprenditoriale ancora negativo come negativi hanno continuato ad essere gli indicatori economici (fatturato, valore aggiunto, occupazione).



Costruzioni

Sede Nazionale

Piazza M. Armellini 9A – 00162 Roma
Tel. (06) 44188247 – Fax (06) 44249515
Email costruzioni@cna.it
www.cna.it www.cna.it/costruzioni

Roma, 26 novembre 2014

Prot.180/2014/FDR/cp

**Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it**

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG50U** relativo al settore dei lavori di intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori di completamento.

Premessa

Il comparto si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il comparto e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 140103 del 3/11/2014 formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i

correttivi individuali al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Valore dei beni strumentali

Si segnala la problematica legata al grado di utilizzo dei beni strumentali. Le imprese si dotano di una dotazione minima di beni strumentali (in presenza di un'organizzazione minima di addetti). Non è detto però che tale dotazione strumentale sia successivamente utilizzata al 100% durante il periodo di imposta. Pertanto si suggerisce di trovare un correttivo che quantifichi la percentuale di utilizzazione dei beni strumentali.

1.3 Costi per lavoro affidati a terzi

I *“Costi per lavori affidati a terzi”* danno una diversa marginalità in termini di ricavi, generalmente risulta essere più bassa poiché il ricavo è in parte o interamente ribaltato sul “terzo”. Chi si affida a terzi lo fa quando non ha:

- disponibilità ad effettuare i lavori richiesti,
- competenze specifiche,
- la dotazione strumentale necessaria,

ma il soggetto tuttavia non rifiuta l'acquisizione dei lavori pur nella consapevolezza di vedere ridotti in parte o in tutto ai ricavi sottesi.

La percentuale di correzione individuata nella funzione di regressione appare troppo bassa anche in considerazione che la variabile in argomento compare sia nel CVPROD sia nei COSTI TOTALI. Si suggerisce che i “Costi per lavori affidati a terzi” siano espunti dal CVPROD visto che compaiono anche nei “COSTI TOTALI”.

1.4 Costi per trasferta

Si segnalano eventuali anomalie nella stima dei ricavi derivanti dalla presenza di elevati costi per trasferte ossia costi sostenuti per gli spostamenti nel territorio circostante a causa della necessità di assumere lavori lontano dalle proprie sedi abituali per far fronte alla crisi economica in atto. Tali costi rientrano sia nel CVPROD sia nei COSTI TOTALI.

1.5 Costi formazione apprendisti

Le imprese con dipendenti apprendisti sono tenute agli obblighi formativi per i propri dipendenti, in particolar modo quelli in materia di sicurezza negli ambienti di lavoro. Laddove l'impresa sia di piccole dimensioni l'assenza e i costi connessi alla partecipazione del percorso formativo riducono la potenzialità produttiva dell'impresa in modo molto più consistente rispetto alle imprese più strutturate. Occorre quindi prevedere in un correttivo che colga tale situazione nelle imprese di più piccole dimensioni. Nel frattempo occorre siano date indicazioni di cautela agli uffici territoriali affinché tengano conto di tale riduzione di produttività/maggiore incidenza di costi indiretti, nelle imprese di più piccole dimensioni.

1.6 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che la stima dei ricavi potrebbe non corrispondere alle reali capacità di realizzazione dei ricavi stante la loro “marginalità economica”

2. Indicatori di normalità economica

2.1 **Indicatore dell'incidenza dei costi residuali**

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento.

Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3. Indicatori economici di coerenza

3.1 **Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"**

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margin**e per addetto non dipendente" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margin*e". Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margin**e" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli

ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’**“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**. Conseguentemente, l’individuazione dei valori soglia minima nell’indicatore **“margine per addetto non dipendente”** prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l’economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il **“margine per addetto non dipendente”** viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio.

E’ di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’**“indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”**, questa misura, in termini economici, la capacità dell’impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall’analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l’indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all’altro indicatore **“Valore aggiunto lordo per addetto”**, il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti **“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”**.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti** per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell’analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese **“con dipendenti”** il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualfichi l’impresa tra quelle senza

dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi

L'indicatore dato dall'incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi potrebbe dare un'incoerenza a causa della presenza di "*Costi di lavorazioni affidate a terzi*".

3.4 Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo

L'indicatore "resa del capitale rispetto al valore aggiunto" tiene conto anche dei beni in dotazione ma che sono utilizzati sporadicamente: sono costi che non rendono. Va valutata l'ipotesi di introdurre un correttivo sull'indicatore in termini di utilizzo del bene affinché intervenga nel caso in cui vi siano beni scarsamente utilizzati.

Dagli esempi emergono casi in cui i soggetti offrono una buona situazione economica tale da non giustificare le incoerenze riscontrate soprattutto in casi di diversificazione dell'attività svolta che impongono comunque la presenza di taluni beni strumentali al proprio interno.

3.5 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

3.6 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che i valori soglia utilizzati nell'analisi di coerenza potrebbero non corrispondere alle condizioni di "marginalità economica" dell'impresa.

4. Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Modalità di realizzazione lavori

Si segnala la problematica relativa alla modalità di rilevare la percentuale dei lavori affidata a terzi in relazione all'attività complessiva svolta. Per evitare fraintendimenti nella compilazione delle percentuali di svolgimento dell'attività e conseguenti errori nella compilazione, si propone di valutare l'ipotesi di considerare le percentuali relative all'attività svolta in base ai ricavi o, in alternativa, fornire chiare e dettagliate indicazioni circa la corretta modalità di compilazione.

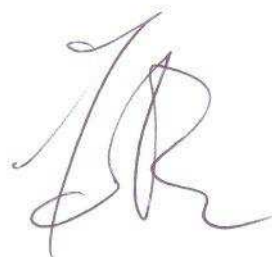
4.3 Pensionato

Si suggerisce di aggiungere nel modello per la prossima evoluzione l'informazione come già previsto in altri Studi se il titolare è pensionato. Ciò al fine di poter considerare che tali tipologie di soggetti potrebbero non esercitare l'attività in modo continuativo con conseguente gestione della stessa con criteri economici non normali. D'altra parte tali soggetti utilizzano l'attività d'impresa con la finalità di integrare il reddito di pensione/familiare.

4.4 Apporto lavorativo del titolare

Si sottolinea che sempre più nel settore, come in molti altri, i titolari delle imprese potrebbero esercitare l'attività non in modo continuativo e/o non per tutte le ore giornaliere potenziali. Visto che nelle società e per i collaboratori delle imprese familiari è possibile indicare la % di effettivo apporto lavorativo, occorre superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente "compreso" l'apporto lavorativo del titolare indipendentemente dall'effettivo apporto lavorativo del titolare.

Per CNA
(Ferdinando De Rose)

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'FR', written in a cursive style.

Il Presidente

Roma, 27 novembre 2014

Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e-mail: dc.acc.studisetore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG50U** relativo al settore dei lavori di intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori di completamento.

Premessa

Il comparto si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il comparto e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 140103 del 3/11/2014 formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Valore dei beni strumentali

Si segnala la problematica legata al grado di utilizzo dei beni strumentali. Le imprese si dotano di una dotazione minima di beni strumentali (in presenza di un'organizzazione minima di addetti). Non è detto però che tale dotazione strumentale sia successivamente utilizzata al 100% durante il periodo di imposta. Pertanto si suggerisce di trovare un correttivo che quantifichi la percentuale di utilizzazione dei beni strumentali.

1.3 Costi per lavoro affidati a terzi

I “*Costi per lavori affidati a terzi*” danno una diversa marginalità in termini di ricavi, generalmente risulta essere più bassa poiché il ricavo è in parte o interamente ribaltato sul “terzo”. Chi si affida a terzi lo fa quando non ha:

- disponibilità ad effettuare i lavori richiesti,
- competenze specifiche,
- la dotazione strumentale necessaria,

ma il soggetto tuttavia non rifiuta l'acquisizione dei lavori pur nella consapevolezza di vedere ridotti in parte o in tutto ai ricavi sottesi.

La percentuale di correzione individuata nella funzione di regressione appare troppo bassa anche in considerazione che la variabile in argomento compare sia nel CVPROD sia nei COSTI TOTALI. Si suggerisce che i “Costi per lavori affidati a terzi” siano espunti dal CVPROD visto che compaiono anche nei “COSTI TOTALI”.

1.4 Costi per trasferta

Si segnalano eventuali anomalie nella stima dei ricavi derivanti dalla presenza di elevati costi per trasferte ossia costi sostenuti per gli spostamenti nel territorio circostante a causa della necessità di assumere lavori lontano dalle proprie sedi abituali per far fronte alla crisi economica in atto. Tali costi rientrano sia nel CVPROD sia nei COSTI TOTALI.

1.5 Costi formazione apprendisti

Le imprese con dipendenti apprendisti sono tenute agli obblighi formativi per i propri dipendenti, in particolar modo quelli in materia di sicurezza negli ambienti di lavoro. Laddove l'impresa sia di piccole dimensioni l'assenza e i costi connessi alla partecipazione del percorso formativo riducono la potenzialità produttiva dell'impresa in modo molto più consistente rispetto alle imprese più strutturate. Occorre quindi prevedere in un correttivo che colga tale situazione nelle imprese di più piccole dimensioni. Nel frattempo occorre siano date indicazioni di cautela agli uffici territoriali affinché tengano conto di tale riduzione di produttività/maggiore incidenza di costi indiretti, nelle imprese di più piccole dimensioni.

1.6 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che la stima dei ricavi potrebbe non corrispondere alle reali capacità di realizzazione dei ricavi stante la loro “marginalità economica”

2. Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo.

Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore.

Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento.

Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3. Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margine per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine"*". Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'"**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**". Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margine per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore.

Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai proclamata nel 2014.

Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “*margine per addetto non dipendente*” viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio.

E’ di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’*“indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, questo misura, in termini economici, la capacità dell’impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall’analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l’indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all’altro indicatore *“Valore aggiunto lordo per addetto”*, il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti** per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell’analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese “con dipendenti” il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi

L’indicatore dato dall’incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi potrebbe dare un’incoerenza a causa della presenza di *“Costi di lavorazioni affidate a terzi”*.

3.4 Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo

L’indicatore “resa del capitale rispetto al valore aggiunto” tiene conto anche dei beni in dotazione ma che sono utilizzati sporadicamente: sono costi che non rendono. Va valutata l’ipotesi di introdurre un correttivo sull’indicatore in termini di utilizzo del bene affinché intervenga nel caso in cui vi siano beni scarsamente utilizzati.

Dagli esempi emergono casi in cui i soggetti offrono una buona situazione economica tale da non giustificare le incoerenze riscontrate soprattutto in casi di diversificazione dell'attività svolta che impongono comunque la presenza di taluni beni strumentali al proprio interno.

3.5 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

3.6 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che i valori soglia utilizzati nell'analisi di coerenza potrebbero non corrispondere alle condizioni di "marginalità economica" dell'impresa.

4. Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Modalità di realizzazione lavori

Si segnala la problematica relativa alla modalità di rilevare la percentuale dei lavori affidata a terzi in relazione all'attività complessiva svolta. Per evitare fraintendimenti nella compilazione delle percentuali di svolgimento dell'attività e conseguenti errori nella compilazione, si propone di valutare l'ipotesi di considerare le percentuali relative all'attività svolta in base ai ricavi.

4.3 Pensionato

Si suggerisce di aggiungere nel modello per la prossima evoluzione l'informazione come già previsto in altri Studi se il titolare è pensionato. Ciò al fine di poter considerare che tali tipologie di soggetti potrebbero non esercitare, anche in modo non continuativo l'attività e comunque con criteri economici di gestione non normali e con la finalità di integrare il reddito di pensione/familiare.

4.4 Apporto lavorativo del titolare

Si sottolinea che sempre più nel settore, come in molti altri, i titolari delle imprese potrebbero esercitare l'attività non in modo continuativo e/o non per tutte le ore giornaliere potenziali. Visto che nelle società e per i collaboratori delle imprese familiari è possibile indicare la % di effettivo apporto lavorativo, occorre superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente "compreso" l'apporto lavorativo del titolare indipendentemente dall'effettivo apporto lavorativo del titolare.

Arnaldo Redaelli





Artistico e Tradizionale

Sede Nazionale

00162 Roma – p.zza M. Armellini, 9/a

Tel (06) 44188259 - Fax (06) 44188465 –

Email: artistico@cna.it – web : www.cna.it/artistico

**Spettabile Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo
dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
dc.acc.studisettembre@agenziaentrate**

Roma, 28 novembre 2014

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG51U** relativo all'**attività di conservazione e restauro di opere d'arte.**

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0123348 del 30/9/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Cluster

1.1 Costi per lavoro affidati a terzi

Occorre riportare nella descrizione di ogni cluster il *peso* (Costo sostenuto medio in € o incidenza % media sul Costo del venduto e Costo per la produzione dei servizi) dei "**Costi di lavorazioni affidate a terzi**". Tale dato risulterà utile al fine di valutare se l'entità sostenuta a tale titolo dall'impresa diverge dai dati medi del cluster giustificandone l'eventuale sovrastima di ricavi e l'anomalia nell'incidenza dell'indicatore di incidenza del costo del venduto e costo per la produzione di servizi sui ricavi.

2. Stima dei ricavi

2.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni nel settore specifico del restauro di beni culturali e delle opere d'arte non si registra alcun segnale di controtendenza. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

2.2 Valore dei beni strumentali

Si segnala la problematica legata al grado di utilizzo dei beni strumentali. Le imprese si dotano di una dotazione minima di beni strumentali (in presenza di un'organizzazione minima di addetti). Non è detto però che tale dotazione strumentale sia successivamente utilizzata al 100% durante il periodo di imposta. Pertanto si suggerisce di trovare un correttivo che quantifichi la percentuale di utilizzazione dei beni strumentali.

2.3 Costi per lavoro affidati a terzi

La presenza nel costo del venduto e/o del costo per la produzione di servizi di "**Costi di lavorazioni affidate a terzi**" di entità superiore alla media del cluster di riferimento potrebbero determinare una sovrastima di ricavi. Occorre quindi che siano fornite agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate indicazioni di cautela nella gestione di eventuali contraddittori in cui emergano costi di lavorazioni affidate a terzi in misura superiore alla media del cluster di riferimento.

2.4 Costi per trasferta

Si segnalano eventuali anomalie nella stima dei ricavi derivanti dalla presenza di elevati costi per trasferte ossia costi sostenuti per gli spostamenti nel territorio circostante a causa della necessità di assumere lavori lontano dalle proprie sedi abituali per far fronte alla crisi economica in atto. Tali costi rientrano sia nel CVPROD sia nei COSTI TOTALI.

2.5 Costi formazione apprendisti

Le imprese con dipendenti apprendisti sono tenute agli obblighi formativi per i propri dipendenti, in particolar modo quelli in materia di sicurezza negli ambienti di lavoro. Laddove l'impresa sia di piccole dimensioni l'assenza e i costi connessi alla partecipazione del percorso formativo riducono la potenzialità produttiva dell'impresa in modo molto più consistente rispetto alle imprese più strutturate. Occorre quindi prevedere in un correttivo che colga tale situazione nelle imprese di più piccole dimensioni. Nel frattempo occorre siano date indicazioni di cautela agli uffici territoriali affinché tengano conto di tale riduzione di produttività/maggiore incidenza di costi indiretti, nelle imprese di più piccole dimensioni.

2.6 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali

tipologia di soggetti occorre infatti considerare che la stima dei ricavi potrebbe non corrispondere alle reali capacità di realizzazione dei ricavi stante la loro “marginalità economica”.

2.7 Assenze per maternità

Nel settore è molto rilevante la presenza di lavoro femminile. Conseguentemente laddove i dipendenti ma anche e soprattutto la titolare o collaboratrice familiare hanno assenze dovute alla maternità, si determina una forte riduzione della produttività aziendale che inevitabilmente porta alla non congruità dell'impresa causa l'impossibilità di ridurre il peso delle variabili strutturali dell'impresa (beni strumentali, costi di struttura, apporto lavorativo del titolare, ecc.). Occorre quindi che agli uffici territoriali dell'Agenzia siano fornite indicazioni di cautela nella gestione degli eventuali contraddittori delle imprese in tali condizioni.

2.8 Partecipazione ad Associazioni temporanee d'impresa o a Reti d'impresa

Nel settore sempre più frequente che le imprese si aggregino al fine di svolgere lavori complessi o che richiedono l'apporto di più professionalità. La particolarità delle ATI (Associazioni temporanee d'impresa) o delle Reti d'Impresa, comporta che la cd. capofila fattura l'intero valore dell'appalto fermo restando che riceve le fatture dagli altri associati per l'esecuzione della loro parte di opere. E' evidente quindi che la cd.capofila avrà un conto economico “gonfiato” di ricavi e, soprattutto di costi che non determinano una marginalità propria essendo solo una “partita di giro”. Occorre quindi che agli uffici territoriali dell'Agenzia siano fornite indicazioni di cautela nella gestione degli eventuali contraddittori delle imprese in tali condizioni.

3. Indicatori di normalità economica

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari”. Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3.2 Assenze per maternità

Nel settore è molto rilevante la presenza di lavoro femminile. Conseguentemente laddove la titolare ha assenze dovute alla maternità, si determina una forte riduzione della produttività aziendale che inevitabilmente porta alla non coerenza dell'impresa anche dell'indicatore di normalità economica relativo all'incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi. Occorre quindi che agli uffici

territoriali dell’Agenzia siano fornite indicazioni di cautela nella gestione degli eventuali contraddittori delle imprese in tali condizioni.

4. Indicatori economici di coerenza

4.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all’indicatore del “**margine per addetto non dipendente**” occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al “**Margine per addetto non dipendente**”, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l’indicatore “*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margine”*.. Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l’impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto “**margine**” ed, inoltre, l’impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**”. Conseguentemente, l’individuazione dei valori soglia minima nell’indicatore “**margine per addetto non dipendente**” prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l’economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “**margine per addetto non dipendente**” viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d’esercizio. E’ di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell’imprenditore, anzianità dell’impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall’imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’“**indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti**”, questo misura, in termini economici, la capacità dell’impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall’analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente

ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all'altro indicatore “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti “*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*”.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti** per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese “con dipendenti” il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

4.3 Assenze per maternità

Nel settore è molto rilevante la presenza di lavoro femminile. Conseguentemente laddove la titolare ha assenze dovute alla maternità, si determina una forte riduzione della produttività aziendale che inevitabilmente porta alla non coerenza dell'impresa (VA lordo per addetto, Margine per addetto non dipendente, indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti, incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi. Occorre quindi che agli uffici territoriali dell'Agenzia siano fornite indicazioni di cautela nella gestione degli eventuali contraddittori delle imprese in tali condizioni.

4.4 Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi

L'indicatore dato dall'incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi potrebbe dare un'incoerenza a causa della presenza di “*Costi di lavorazioni affidate a terzi*” di entità superiore alla media del cluster di riferimento.

4.5 Presenza di Collaboratori coordinati e continuativi

Nel calcolo dell'indicatori di coerenza correlati agli addetti nell'attività, è utilizzato anche il numero dei collaboratori coordinati e continuativi di cui all'articolo 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, che, alla data di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce il presente modello, prestano la loro attività nell'impresa. Tale dato potrebbe determinare l'anomalia nel calcolo laddove il collaboratore

abbia cominciato a lavorare nell'impresa in corso d'anno (es.: novembre). Anche per tali casi l'addetto viene considerato come un addetto a tempo pieno nell'impresa con conseguente possibile anomalia nella valutazione della coerenza economica.

4.6 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4.7 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che i valori soglia utilizzati nell'analisi di coerenza potrebbero non corrispondere alle condizioni di "marginalità economica" dell'impresa.

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi. In tale ambito la formulazione della sezione relativa alla "Specializzazione dell'attività"; anche in ottemperanza alla legge n. 7 del 14 gen. 2013 G.U. n. 25 del 30.01.2013, dovrebbe essere così rivista:

- 1) *Materiali lapidei, musivi e derivati*
- 2) *Superfici decorate dell'architettura*
- 3) *Manufatti dipinti su supporto ligneo e tessile*
- 4) *Manufatti scolpiti in legno, arredi e strutture lignee*
- 5) *Manufatti in materiali sintetici lavorati, assemblati e/o dipinti*
- 6) *Materiali e manufatti tessili, organici e pelle*
- 7) *Materiali e manufatti ceramici e vitrei*
- 8) *Materiali e manufatti in metallo e leghe*
- 9) *Materiale librario e archivistico e manufatti cartacei e pergamenei*
- 10) *Materiale fotografico, cinematografico e digitale*
- 11) *Strumenti musicali*
- 12) *Strumentazioni e strumenti scientifici e tecnici*
- 13) *Altro.*

5.2 Evoluzione della normativa del settore

A partire da giugno 2015 gli "operatori" del settore non potranno più operare in modo generico, in particolare la Legge **n.7 del 14/01/2013** ha modificato l'art. 182 del Codice dei Beni culturali (artt. 10 e 11 D.Lgs. 42/2004), ed in base alle modifiche apportate solo chi avrà determinati requisiti (laurea magistrale quinquennale a ciclo unico, ecc.) potrà operare sui "beni culturali".

A tale scopo verrà istituito un elenco, suddiviso per settori di competenza, degli operatori autorizzati ad interventi di cui all'art. 10 e 11 del Codice dei beni culturali.

Occorre quindi inserire nel modello le informazioni che consentano di individuare tali tipologie di soggetti.

5.3 Pensionato

Si suggerisce di aggiungere nel modello per la prossima evoluzione l'informazione come già previsto in altri Studi se il titolare è pensionato. Ciò al fine di poter considerare che tali tipologie di soggetti potrebbero esercitare, anche in modo non continuativo l'attività e comunque non con criteri economici normali di gestione e con la finalità di integrare il reddito di pensione/familiare.

5.4 Apporto lavorativo del titolare

Si sottolinea che sempre più nel settore, come in molti altri, i titolari delle imprese potrebbero esercitare l'attività non in modo continuativo e/o non per tutte le ore giornaliere potenziali. Visto che nelle società e per i collaboratori delle imprese familiari è possibile indicare la % di effettivo apporto lavorativo, occorre superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente "compreso" l'apporto lavorativo del titolare indipendentemente dall'effettivo apporto lavorativo del titolare.

5.5 Partecipazione ad Associazioni temporanee d'impresa o a Reti d'impresa

Nel settore sempre più frequente che le imprese si aggregino al fine di svolgere lavori complessi o che richiedono l'apporto di più professionalità. La particolarità delle ATI (Associazioni temporanee d'impresa) o delle Reti d'Impresa, comporta che la cd. capofila fattura l'intero valore dell'appalto fermo restando che riceve le fatture dagli altri associati per l'esecuzione della loro parte di opere. Occorre quindi prevedere la richiesta di informazioni che consentano di neutralizzare i componenti di costo e di ricavo non prodotti dall'impresa capofila dell'ATI o di Rete.

A disposizione, cordiali saluti.

Il Responsabile
CNA Artistico Tradizionale
(Gabriele Rotini)

Milano, 13 novembre 2014

Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG55U** relativo al settore delle **Onoranze funebri**.

1. Premessa

Occorre premettere che, pur non incidendo direttamente sulla tipologia di attività svolta, la situazione di crisi economica che caratterizza il Paese dal 2008 ad oggi ha avuto comunque un impatto sul settore in termini di calo del volume di affari dovuto ad una maggiore propensione delle famiglie a ricevere servizi funebri più sobri e ad un maggior ricorso alle cremazioni caratterizzate da costi inferiori rispetto agli altri servizi di tipo più tradizionale. In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore può risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttiva in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase applicativa. Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota n. 118714 del 19/09/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

2. Stima dei ricavi

2.1 Correttivi crisi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali ed individuali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

2.2 Iva indebitabile

Nel modello presentato nel corso delle riunioni sul nuovo studio sono presenti due nuovi righi, **D62** e **D63**, che provengono dal Quadro Z (Dati complementari) del modello VG55U (Unico 2013), **Z01 - Iva da pro-rata indebitabile al 100%** e **Z02 - Iva da pro-rata indebitabile parzialmente**.



Tali informazioni sono state richieste al fine di sterilizzare i costi dalla componente IVA indebitabile. E' stato constatato che alcune imprese possono trovarsi nella situazione di totale indebitabilità (100%) di IVA sostenuta sui costi, imputati al lordo dell'imposta, mentre altre imprese svolgendo operazioni esenti godono di una parziale detraibilità dell'IVA (pro-rata) e imputano i costi al netto dell'IVA cui è dedicato un conto apposito. Dato che chi opera con il pro-rata di indebitabilità parziale imputa i costi al netto dell'IVA, la conseguenza è una stima diversa dei ricavi rispetto a chi imputa i costi al lordo dell'IVA. Coloro che hanno caricato l'Iva sul costo sono stimati con un maggiore ricavo.

La categoria suggerisce per chiarezza che la voce D62 del nuovo modello sia utilizzata esclusivamente dalle imprese che sostengono costi compresi di IVA non detratta e che quindi non godono del pro-rata.

Il nuovo rigo dovrebbe essere:
"D62 - IVA indebitabile, espungendo gli attuali termini "da pro-rata" e "al 100%" ed inserendo eventualmente il termine "totalmente"."

Inoltre va chiarito nelle istruzioni che al rigo D62 va indicata l'IVA indebitabile solo per i soggetti che nella tenuta della propria contabilità hanno registrato l'IVA indebitabile di ogni acquisto sul costo relativo.

L'Iva indicata nel rigo D62 sarà tolta in modo proporzionale dal quadro F degli elementi contabili sterilizzando di fatto i costi dalla componente IVA non detratta.

Di conto va chiarito che la compilazione del rigo D63 - **Iva da pro - rata indebitabile** è riservata a chi registra i costi senza l'accrescimento della relativa IVA indebitabile ma registrano cumulativamente l'IVA indebitabile in un conto dedicato. L'Iva indicata nel rigo D63 servirà per correggere la formula dell'indicatore di coerenza riferito all'**incidenza dei costi residui di gestione sui ricavi** per evitare che scatti l'anomalia di non normalità su tale indicatore.

3. Indicatori di normalità economica

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residui di gestione sui ricavi

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscono una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'Imu e per l'Irap solo in quota minima).

3.2 Indicatore della durata delle scorte

E' emersa la problematica connessa alla **durata delle scorte**. In particolare l'impresa di pompe funebri mantiene costantemente una ampia gamma di Corani nelle proprie sedi espositive, corani sia nuovi che datati. Di fatto questi corani che sono gestiti a costi /ricavi e rimanenze, avendo un rigiro tendente allo zero, compromettono l'**indicatore della durata delle scorte**. Questi corani di fatto sarebbero più arredi o materiale promozionale /espositivo che merce.



Pertanto si richiede l'inserimento di un nuovo rigo che tenga conto dell'importo di queste merci da esposizione (*rimanenze a mostra espositiva*) o, in alternativa, l'ampliamento dell'intervallo delle soglie nelle relative distribuzioni ventiliche.

4. Indicatori economici di coerenza

4.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del **"margine per addetto non dipendente"** occorre rilevare che, anche se costruito sulla platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità. Sempre con riferimento al **"Margine per addetto non dipendente"**, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore **"misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine"**.

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto **"margine"** ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'**"Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"**. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore **"margine per addetto non dipendente"** prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai proclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il **"margine per addetto non dipendente"** viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'**"indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti"**, questo misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno appunto beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.





Referente Categoria
Onoranze Funebri

Lorenzo Morandini

5.3 Semplificazione dei dati richiesti nei modelli
In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi. Non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per "analisi discriminante", non siamo in grado di proporre le possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili.



Comunicazione e Terziario Avanzato
Fotografia – Grafica - Informatica

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini, 9/A
Tel. (06) 441881 – 44188 269
Fax (06) 44249515 - e-mail: comunicazione@cna.it

ISB in Europe

36-38 Rue Joseph II – B – 1000 Bruxelles
Tel. + 322 2307440
Fax + 322 2307219 - e-mail: bruxelles@cna.it

www.cna.it/comunicazione

Prot. n. 60/14/EC/mgc

Roma, 3 Novembre 2014

Egr. Capo Ufficio

Dr. Massimo VARRIALE

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Accertamento

Settore Governo dell'accertamento

Ufficio Studi di settore

e mail: dc.acc.studisetto@agenziaentrate.it

p.c.

Spett.le **SOSE**

- Dott.ssa Marina Eusebio

(meusebio@sose.it)

- Dott. Fabio Zaccaria

(fzaccaria@sose.it)

oggetto: Parere e osservazioni sulla revisione dello studio di settore VG55U
riguardante il seguente codice di attività 96.03.00 – servizi di pompe funebri
e attività connesse

Premessa

Occorre premettere che, pur non incidendo direttamente sulla tipologia di attività svolta, la situazione di crisi economica che caratterizza il Paese dal 2008 ad oggi ha avuto comunque un impatto sul settore in termini di calo del volume di affari dovuto ad una maggiore propensione delle famiglie a ricevere servizi funebri più sobri e ad un maggior ricorso alle cremazioni caratterizzate da costi inferiori rispetto agli altri servizi di tipo più tradizionale.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore può risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase applicativa.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Correttivi crisi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali ed individuali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

Osservazioni al modello

Quadro B- Unità locale destinata all'esercizio dell'attività

Con riferimento al rigo B04: *locali utilizzati solamente ai fini espositivi*, si suggerisce di specificare nelle istruzioni al modello WG55U che nel caso in cui l'impresa abbia un'unità locale utilizzata solo per rappresentanza ovvero non adibita ad attività di trattazione, di non compilare il rigo della superficie dedicata all'ufficio.

Quadro D – Elementi specifici dell'attività

Nel rigo **D57** -“*Servizi completi effettuati con l'acquisto da terzi del servizio funebre*” della sezione – Altri elementi specifici, nella colonnina in cui si richiede la % sul numero di servizi effettuati, si suggerisce di inserire anche il termine “**completi**” dopo il termine “servizi”.

Si suggerisce, inoltre, di aggiungere un ulteriore rigo, dopo i rigi **D58** – *Licenze di Pubblica Sicurezza utilizzate per l'esercizio dell'attività* e **D59** – *Autorizzazioni comunali utilizzate per la vendita di articoli funerari*, nel caso in cui i Regolamenti Regionali richiedono l'“*Autorizzazione Regionale Unica*” all'attività funebre, comprensiva delle autorizzazioni attualmente richieste. Occorre inoltre chiarire laddove si chiede un'autorizzazione al commercio al dettaglio che la stessa è riferita ad una eventuale attività secondaria che prevede quindi la presentazione di una apposita SCIA in quanto *l'autorizzazione unica* già prevede per le imprese di onoranze funebri il commercio al dettaglio di prodotti connessi, da compilare nel caso in cui si ha tale autorizzazione, altrimenti occorre compilare i due rigi esistenti.

Nel modello presentato nel corso delle riunioni sul nuovo studio sono presenti due nuovi rigi, D62 e D63, che provengono dal Quadro Z (Dati complementari) del modello VG55U (Unico 2013), **Z01 - Iva da pro-rata indetraibile al 100%** e **Z02 - IVA da pro rata indetraibile parzialmente**.

In caso di compilazione dei rigi, da D01 a D03, riferiti ai “Servizi completi”, si richiede un controllo bloccante affinché chi compila il modello, inserisca le relative informazioni sull’IVA sostenuta (nuovi rigi D62 - *Iva indetraibile* e D63 – *Iva da pro-rata indetraibile* del modello WG55U).

Tali informazioni sono state richieste al fine di sterilizzare i costi dalla componente IVA indetraibile.

E’ stato constatato che alcune imprese possono trovarsi nella situazione di totale indetraibilità (100%) di IVA sostenuta sui costi, imputati al lordo dell’imposta, mentre altre imprese svolgendo operazioni esenti godono di una parziale detraibilità dell’IVA (pro-rata) e imputano i costi al netto dell’IVA cui è dedicato un conto apposito.

Dato che chi opera con il pro-rata di indetraibilità parziale imputa i costi al netto dell’IVA, la conseguenza è una stima diversa dei ricavi rispetto a chi imputa i costi al lordo dell’IVA. Coloro che hanno caricato l’Iva sul costo sono stimati con un maggiore ricavo.

La categoria suggerisce per chiarezza che la voce **D62 del nuovo modello sia utilizzata esclusivamente dalle imprese che sostengono costi compresi di IVA non detratta e che quindi non godono del pro-rata.**

Il nuovo rigo dovrebbe essere:

D62 - IVA indetraibile, espungendo gli attuali termini “da pro-rata” e “al 100%” ed inserendo eventualmente il termine “totalmente”.

Inoltre va chiarito nelle istruzioni che al rigo D62 va indicata l’IVA indetraibile solo per i soggetti che nella tenuta della propria contabilità hanno registrato l’IVA indetraibile di ogni acquisto sul costo relativo.

L’Iva indicata nel rigo D62 sarà tolta in modo proporzionale dal quadro F degli elementi contabili sterilizzando di fatto i costi dalla componente IVA non detratta.

Di contro va chiarito che la compilazione del rigo **D63 - IVA da pro - rata indetraibile** è riservata a chi registra i costi senza l’accrescimento della relativa IVA indetraibile ma registrano cumulativamente l’IVA indetraibile in un conto dedicato. L’Iva indicata nel rigo D63 servirà per correggere la formula dell’indicatore di coerenza riferito *all’incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi* per evitare che scatti l’anomalia di non normalità su tale indicatore.

Analisi della coerenza economica

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all’indicatore del “**margin per addetto non dipendente**” occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l’incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al “**Margine per addetto non dipendente**”, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l’indicatore “*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margin”*”.

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'**"Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"**. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margine per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "**margine per addetto non dipendente**" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'**"indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti"**, questa misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno appunto beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

Con riguardo all'altro indicatore "**Valore aggiunto lordo per addetto**", il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima, scelti in quanto ritenuti **"economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente"**.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti** può alterare il risultato della coerenza sull'indicatore in argomento poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (gg. retribuite), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese con dipendenti il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualfichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore

soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

Analisi di normalità

Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

Indicatore della durata delle scorte

E' emersa la problematica connessa alla **durata delle scorte**. In particolare l'impresa di pompe funebri mantiene costantemente una ampia gamma di Cofani nelle proprie sedi espositive, cofani sia nuovi che datati. Di fatto questi cofani che sono gestiti a costi /ricavi e rimanenze, avendo un rigiro tendente allo zero, compromettono **l'indicatore della durata delle scorte**. Questi cofani di fatto sarebbero più arredi o materiale promozionale /espositivo che merce. Pertanto si richiede l'inserimento di un nuovo rigo che tenga conto dell'importo di queste merci da esposizione (*rimanenze a mostra espositiva*) o, in alternativa, l'ampliamento dell'intervallo delle soglie nelle relative distribuzioni ventiliiche.

Semplificazione dei dati richiesti nei modelli

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi. Non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per "l'analisi discriminante", non siamo in grado di proporre le possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili.

f.to Il Responsabile
Ettore CENCIARELLI

PROT. 661 / FB

Roma, 17 Novembre 2014

Spett.le Agenzia delle Entrate
dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

OGGETTO: Osservazioni relative allo studio di settore WG58U - Codici attività 55.20.10 Villaggi turistici e 55.30.00 Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte

Con riferimento alla Vostra richiesta di osservazioni, si fa presente quanto segue:

Vendita intermediata – lo studio fotografa imprese che prevalentemente operano la vendita diretta dei soggiorni. Diversamente, e sempre più frequentemente, le imprese percepiscono ricavi in via prevalente dalla vendita intermediata, mentre i ricavi derivanti dalla vendita diretta dei soggiorni da parte della struttura sono percentualmente irrilevanti. Si ritiene quindi che lo studio debba rilevare con maggiore precisione l'incidenza dei costi, sempre crescenti, relativi alla intermediazione, distinguendo tra i costi dell'intermediazione offline e online.

Tariffa minime e massime – la media tra la tariffa minima e quella massima, indicata nel modello e corrispondente a quanto comunicato annualmente agli enti competenti, molto spesso non corrisponde alla media tariffaria realmente applicata. Si chiede di prendere in considerazione solo la media tra le tariffe realmente applicate (il dato è ricavabile in quanto si dispone del numero di presenze annuali).

Correttivi anticrisi – E' infine indispensabile che vengano mantenuti anche per i prossimi anni gli attuali correttivi per la crisi.

Distinti saluti

IL DIRETTORE GENERALE
Dott. Alessandro Massimo Nucara





FEDERAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI ITALIANE
DEI COMPLESSI TURISTICO RICETTIVI DELL'ARIA APERTA

Via Cola di Rienzo, 285
00192 ROMA
Tel 06/32.11.10.43
Fax 06/32.00.830
www.faita.it - mailto:nazionale@faita.it



Prot. 71/2014

Roma, 10 novembre 2014

Oggetto: **Osservazioni su Studio di Settore WG58U.**

Con riferimento alla Vostra richiesta AGE.AGEDC001.REGISTRO UFFICIALE.0140031.03-11-2014-U, si forniscono i seguenti riscontri in merito alla presentazione del prototipo studio WG58U avvenuta nel corso dello scorso mese di ottobre.

In particolare le osservazioni e/o i rilievi sono i seguenti:

- a) **Gruppi omogenei individuati per lo Studio:** a nostro avviso l'assegnazione ai gruppi omogenei è carente della rappresentazione di una realtà di strutture piccole (fino a 100 piazzole) localizzate in zone a più bassa vocazione turistica per lo più montane o collinari con apertura annuale al fine di un'analisi più specifica e dettagliata su tali realtà che risultano fortemente penalizzate dai risultati dello studio in oggetto. Per il resto l'assegnazione ci pare abbastanza condivisibile.
- b) **Funzione di stima dei ricavi:** con riferimento a quanto esposto al punto precedente le realtà aziendali rientranti nella predetta categoria si vedono fortemente penalizzate dalla funzione stima dei ricavi risultando assolutamente non in linea con le probabilità di ricavo conseguito che si discosta di circa la metà rispetto allo stimato. Tale stima di ricavo per le suddette categorie di aziende risulta inaccettabile e fortemente penalizzante. Il risultato elaborato dal prototipo esaminato non tiene conto per tali realtà, anche perché non previsto quale dato da indicare, del tasso di occupazione delle piazzole che per buona parte dell'anno è di bassissima consistenza (periodo invernale). Considerando, che per le strutture ricettive esiste l'obbligo normativo di comunicazione degli alloggiati alle autorità preposte (Questure), nonché, l'obbligo di comunicazione a fini statistici delle presenze mensili (Provincia), la risultante è quindi la possibilità duplice di disporre di dati certi e inconfutabili. Pertanto, non si comprende come mai lo studio non possa tenere conto di tali dati nella stima dei ricavi, semplicemente moltiplicando le tariffe dichiarate per le presenze altrettanto dichiarate, per determinare il valore di ricavo stimato.
Per il resto dei gruppi omogenei non si hanno rilievi da fare sulla stima dei ricavi.
- c) **Funzionamento degli indicatori economici di normalità:** per quanto riguarda l'indice di incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi, si segnala che, a seguito dell'aumento della fiscalità locale (IMU, Tari ecc.), che comporta per le

Organismo di rappresentanza, tutela, assistenza e vigilanza
Aderente CONFCOMMERCIO ed EFCO

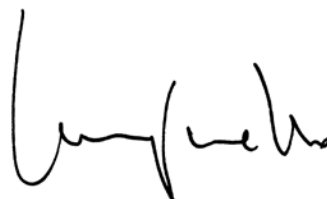
imprese turistiche ricettive un forte incremento del valore degli stessi costi residuali di gestione per effetto dell'inquadramento dei costi stessi tra gli oneri diversi di gestione, tale indice può produrre la possibile anomalia di non normalità economica con conseguente stima di un maggior ricavo. Tale incongruità, dovuta a questo indice, è già stata oggetto di attenzione da parte dell'Agenzia Entrate con conseguente emanazione della circolare 20/E del 4 luglio 2014, ma l'indicatore in oggetto, a nostro avviso dovrebbe essere corretto in modo da contemplare nel suo valore le precisazioni sopra effettuate. Purtroppo i valori elevati di cui si parla sono divenuti "normalità" per le aziende del settore.

d) **Funzionamento degli indicatori economici di coerenza:** nessun rilievo.

In conclusione si fornisce un giudizio fortemente critico nei confronti dei risultati che si prospettano elaborati dal nuovo studio di settore SW58U per le aziende di piccole dimensioni di cui ai punti precedenti, perché non rispecchiano minimamente le realtà aziendali di quel tipo e se usati in fase di accertamento (come risulta già avvenuto) ledono fortemente il principio Costituzionale di capacità contributiva, secondo il quale lo Stato, attraverso le leggi tributarie, non deve colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva e il Contribuente, colpito da accertamento da studi di settore, con risultati così eclatanti di non congruità, non può essere sottoposto a tassazione se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva. Tali fatti, non possono essere rappresentati dall'elaborazione di uno Studio di Settore che per i motivi sopra descritti si evidenzia non rispondente alla singola realtà.

Non avendo ulteriori rilievi da segnalare, si ringrazia per l'attenzione e si porgono distinti saluti.

IL PRESIDENTE
Maurizio Vianello



Spett.le
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Ufficio studi di Settore
alla c.a. Dott. Massimo Varriale



Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa

Sede Nazionale
00161 Roma – Piazza M. Armellini
Tel. (06) 441881
Fax (06) 44249511-513-518-516 - e-mail cna@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. + 322 2307442-429
Fax + 322 2307219 - e-mail bruxelles@cna.it

Indirizzo Internet: www.cna.it

Spett.le
AGENZIA DELLE ENTRATE
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e mail:
dc.acc.studisetto@agenziaentrate.it

Roma, 25 novembre 2014

Oggetto: Osservazioni Studio di settore WG60U – Stabilimenti balneari

Così come richiesto nella Vs nota 0129350 del 13/10/2014, si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati. Prima di formulare le specifiche osservazioni si ritiene però utile fornire un quadro di riferimento del settore che consenta di cogliere il contesto in cui operano le imprese tenendo altresì conto dell'andamento del 2014.

Premessa

Sulla problematica del maltempo della stagione 2014 (giugno, luglio, buona parte di agosto e anche l'inizio di settembre) che ha colpito le coste della nostra penisola, incidendo negativamente sul buon andamento dell'economia turistica balneare, si riportano alcuni dati e considerazioni che consentono di valutare più precisamente l'effettiva attività delle imprese del settore nel 2014, fortemente segnata dai mancati incassi con i conseguenti disagi economici e finanziari all'intera categoria. Il pessimo andamento degli incassi ha altresì determinato un ulteriore calo degli investimenti sia in termini strutturali che di mantenimento, oltre che avere riflessi negativi sull'andamento dell'occupazione nel settore.

Crisi nelle spiagge e mancati guadagni degli stabilimenti balneari: un danno al PIL regionale e nazionale (drastico calo degli incassi, degli investimenti e dell'occupazione).

- Quasi il 50% delle imprese turistiche è situato sulla nostra costa lungo i territori dei circa 600 comuni marittimi;
- Il turismo costiero rappresenta un fattore di crescita indispensabile per il buon andamento dell'economia del nostro Paese, delle regioni e dei comuni costieri;
- Il maltempo, con temporali, pioggia e vento forte, ha fortemente colpito, seppure in modo non omogeneo, tutte le località turistiche costiere della nostra penisola;

- In giugno 2014 : sono stati registrati 5 fine settimana di cui 4 colpiti dal maltempo (vento, pioggia e temporali) o da avverse condizioni meteo (tra cui anche il ponte de 2 giugno);
- In luglio 2014: sono stati registrati 4 fine settimana di cui 3 colpiti dal maltempo.
- In agosto 2014 è stata registrata una forte instabilità climatica caratterizzata da piogge e temporali che non hanno consentito alcuna continuità e normalità del lavoro turistico balneare;
- In settembre, in gran parte della penisola, oltre la maltempo si sono aggiunte forti mareggiate che hanno notevolmente eroso le spiagge e duramente colpito le infrastrutture balneari creando ingenti danni agli stabilimenti balneari;
- L'abbassamento generalizzato delle temperature, che ha consolidato una situazione meteorologica più prossima a quella autunnale che estiva, ha altresì fortemente compromesso anche la situazione delle giornate infrasettimanali;
- Tra le strutture degli stabilimenti balneari associati, da una statistica interna è stata riscontrata una diminuzione del 45% delle presenze in spiaggia nei circa 600 comuni costieri. Conseguentemente è possibile ipotizzare realisticamente un mancato volume di affari che si aggira intorno ai 450 milioni di euro non incassati complessivamente dalle circa 30.000 imprese balneari. Analogo calo è stato registrato nei bar annessi agli stabilimenti balneari per mancanza quasi totale di turisti;
- Gli investimenti di natura strutturale (riqualificazioni, ristrutturazioni, ecc...) sono fermi già da tempo per via dell'incertezza del futuro degli imprenditori gestori degli stabilimenti balneari e per via del mancato rinnovo delle concessioni segnato dal recepimento della Direttiva europea sui servizi senza esclusione di un sistema turistico - quale è quello balneare italiano – unico in tutto il panorama continentale e da una proroga al 2020 troppo esigua per programmare qualsiasi razionale piano di ammortamento;
- La recessione dell'occupazione del settore è stimabile in quasi 50.000 unità lavorative non impiegate;
- Negli stabilimenti balneari, giornalieri a parte, i turisti stagionali, mensili , quindicinali e settimanali, in tempi di normalità, superavano la presenza media di 2/4giorni che, per via del maltempo, non può assolutamente rappresentare un dato attendibile per il 2014. Occorre inoltre tenere conto che più del 70% dei clienti degli stabilimenti balneari è costituita da interi nuclei familiari che durante questa stagione balneare 2014 a causa del maltempo e della crisi economica sono stati scarsamente presenti negli stabilimenti balneari. Solo l'offerta diversificata di servizi di spiaggia (ombrellone condiviso, pacchetti dei servizi connessi alla balneazione, tariffe stabili, ecc.) e un 'offerta qualitativa di cibi dei ristorantini degli stabilimenti balneari unita ad un'attenta politica di prezzi contenuti hanno premesso, solo ad alcune imprese del settore, di scongiurare una perdita economica maggiore;
- Oltre al maltempo, in diverse regioni costiere, si sono aggiunte le mareggiate (soprattutto in questo anno 2014 che hanno colpito, mettendole in ginocchio, le spiagge dei lidi danneggiando notevolmente gli arenili e le

infrastrutture degli stabilimenti balneari provocando un notevole disagio alle attività commerciali interessate e conseguentemente, al patrimonio pubblico demaniale;

Tutto quanto premesso, nell'intento di segnalare il contesto in cui operano le imprese del settore e **di cui occorre tenere conto nelle valutazioni dell'applicazione dello studio di settore**, si rimanda all'**Allegato A** che riporta il testo del documento sindacale Unitario sottoscritto congiuntamente da SIB CONFCOMMERCIO, FIBA CONFESERCENTI, CNA BALNEATORI, OASI CONFARTIGIANATO E ASSOBALNEARI CONFINDUSTRIA in rappresentanza di oltre il 95% delle imprese balneari italiane.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Andamento meteo

Come anticipato in premessa occorre considerare che lo studio con riferimento al 2014 potrebbe non cogliere adeguatamente la reale capacità produttiva delle imprese per effetto delle avverse condizioni meteorologiche. Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori.

Al fine di cogliere l'effetto dell'andamento economico nell'anno di applicazione dello studio, rispetto a quello sul quale si riferisce la base dati, si ritiene utile sia acquisita l'informazione relativa al numero di giornate di pioggia, o di avverse condizioni meteo desumibili, peraltro, in modo ufficiale da:

- Capitaneria di porto;
- ARPA;
- Aeronautica militare

1.3 Territorialità

Si ritiene che lo studio non colga in modo adeguato le differenze territoriali che possono incidere in misura molto rilevante sui risultati commerciali delle imprese a seconda dell'ubicazione. Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori.

1.4 Stabilimenti che vengono completamente smontati nella stagione invernale

Si segnala che vi sono stabilimenti che vengono montati in primavera e completamente smontati a fine estate. Sono stabilimenti normalmente in legno che vengono montati su piattaforme di cemento o su pali a terra (una sorta di Palafitte).

Tali strutture, frequenti in Liguria, ma anche in altre parti d'Italia, a parere degli imprenditori, hanno costi di gestione, per montaggio e smontaggio, molto maggiori rispetto gli stabilimenti "fissi". In base alle indicazioni fornite necessitano di almeno 1,5 mesi di lavoro in più tra montaggio e smontaggio.

Occorre quindi che siano date agli uffici territoriali dell'Agenzia, indicazioni di cautela nella gestione dei contraddittori per tali tipologie di imprese.

1.5 Fenomeni naturali (es.: l'erosione della spiaggia)

I costi di gestione legati a fenomeni erosivi della spiaggia sono molto diversi da zona a zona, e da stabilimento a stabilimento.

Occorre che siano date indicazioni di cautela agli uffici per il trattamento delle situazioni delle imprese che presentano costi elevati di tale natura. Utile al riscontro di tale condizione soggettiva degli stabilimenti potrebbe, tra gli altri, essere considerata la riduzione del canone di concessione applicata in tali casistiche.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residui

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del “**margin**e per addetto non dipendente” occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al “**Margine per addetto non dipendente**”, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore “*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margin*e”..

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto “**margin**e” ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**”. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore “**margin**e per addetto non dipendente” prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “**margin**e per addetto non dipendente” viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere

situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’**“indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”**, questa misura, in termini economici, la capacità dell’impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall’analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l’utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall’altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l’indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all’altro indicatore **“Valore aggiunto lordo per addetto”**, il mantenimento dell’occupazione a scapito della marginalità dell’impresa comporta l’impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti *“economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente”*.

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti/voucher**, per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell’analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif. giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l’assegnazione dell’impresa al gruppo delle imprese “con dipendenti” il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l’effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualfichi l’impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4 Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Dotazione strutturale

Nel quadro B sono richieste informazioni relative alla dotazione di beni (ombrelloni, lettini, sdraio, ecc.). Onde evitare anomale valutazioni di beni tenuti a disposizione ma non utilizzati, occorre sia eliminato dalle istruzioni l'inciso "*che quelle detenute per finalità di scorta (a fronte di eventuali picchi della domanda, danneggiamenti, etc.)*".

4.3 Abbonamenti

E' sempre più frequente da parte degli operatori la disponibilità di proporre ai clienti la formula di abbonamento stagionale il cui pagamento avviene a rate. Potrebbe quindi essere utile l'inserimento di un rigo che consenta la successiva analisi del fenomeno.

4.4 Servizi di balneazione

Si propone l'eliminazione, nel quadro D degli Elementi specifici, della colonna 1 relativa all'indicazione del numero dei "Servizi di balneazione", mantenendo esclusivamente l'informazione relativa alla percentuale sui ricavi.

4.5 Costo delle concessioni

Onde evitare dubbi nella compilazione del modello occorre chiarire se, come pare, sia corretta l'indicazione nel rigo "Costo per il godimento di beni di terzi" (sia in colonna 1 che in colonna 2), del costo sostenuto per i canoni di concessione demaniale.

4.6 Stabilimenti che vengono completamente smontati nella stagione invernale

Occorre inserire nel modello l'informazione che consenta di individuare le imprese caratterizzate da tale modalità organizzativa al fine di verificare se è possibile generare con la prossima revisione uno specifico cluster che le identifichi o l'introduzione di correttivi adeguati.

Nel rimanere a disposizione per ogni e/o qualsiasi chiarimento, cordiali saluti.

Per CNA Balneatori
(Cristiano Tomei)

Cristiano Tomei

Allegato A

Testo del documento sindacale Unitario sottoscritto congiuntamente da SIB CONFCOMMERCIO, FIBA CONFESERCENTI, CNA BALNEATORI, OASI CONFARTIGIANATO E ASSOBALNEARI CONFINDUSTRIA in rappresentanza di oltre il 95% delle imprese balneari italiane.

La situazione di evidente svantaggio competitivo rispetto alle imprese concorrenti ubicate in Paesi nostri diretti competitori (ove, per esempio, la durata delle concessioni è di gran lunga superiore alla nostra come la Spagna, il Portogallo e la Croazia) è aggravata dalla completa paralisi di nuovi investimenti che sono inibiti da un assetto normativo che va profondamente riformato eliminando la **condizione di precarietà** che attualmente caratterizza le imprese che operano su pubblico demanio.

Tale condizione, unita all'altra paradossale di "*impresa a tempo determinato*" che si è venuta a creare, scoraggia gli investimenti, mortifica la professionalità e la peculiarità del "*prodotto balneare*" italiano costituito prevalentemente da piccole imprese familiari che sono state in grado, con il rapporto personale tra gestore e cliente, di garantire l'eccellenza del servizio e la fidelizzazione della clientela.

Le regole per le concessioni demaniali marittime ad uso turistico ricreativo che hanno, sin qui, permesso e aiutato a crescere il complesso mondo della balneazione italiana, necessitano di una loro profonda ed estesa riscrittura perché ormai snaturate e profondamente modificate su impulso della UE (Direttiva 2006\123\CE del 12.12.2006, cd *Bolkestein*, recepita nel nostro ordinamento con il Dlgs n. 59, del 26.3.2010), per l'azione della giurisprudenza (sentenza del Consiglio di Stato n. 168, del 25.1.2005, e successive analoghe, con la quale è stato sostanzialmente espunto dal nostro ordinamento giuridico il cd *diritto al rinnovo* della concessione) e per nuove leggi incomplete e precipitose.

Necessitano di soluzioni innovative un insieme di problematiche: modalità di affidamento delle concessioni, la loro durata, la natura delle opere, le delimitazioni dei beni demaniali, i criteri di determinazione dei canoni, le fattispecie estintive e modificative, la sovrapposizione di soggetti titolari delle funzioni.

E', pertanto, ormai tempo **di riscrivere la parte demaniale del Codice della Navigazione** del lontano 1942, che è diventata obsoleta rispetto al nuovo assetto istituzionale e comunitario, anche al fine di introdurre elementi di semplificazione (DIA, conferenze di servizi, eliminazioni di valutazioni superflue come quelle doganali, ecc.) di procedure amministrative che attualmente ritardano o impediscono ammodernamenti e innovazioni di cui il settore ha costantemente bisogno.

Occorre, in altri termini, mettere mano con urgenza ad un'azione riformatrice volta a delineare il Codice della navigazione del XXI° secolo che, nella nuova visione dinamica dei beni demaniali marittimi (dall'articolo 59, del DPR n. 616\77 in poi), assicuri il perseguimento dell'interesse pubblico proprio attraverso un moderno e razionale uso delle spiagge quale importante risorsa economica, oltre che ambientale, del Paese la cui integrità e consistenza, del resto, è stata più volte garantita anche dagli ingenti investimenti delle imprese attraverso Accordi di Programma con la Pubblica Amministrazione.

Ecco perché concordiamo con quanto più volte sollecitato dalla Conferenza delle Regioni, da ANCI e UPI, di emanare al più presto una **legge quadro** per assicurare quel riordino organico e omogeneo dell'intera materia non più eludibile o rinviabile.

In tale riordino è di particolare centralità ed urgenza **la salvaguardia delle aziende attualmente operanti** a seguito di una concessione amministrativa che riconosce al titolare, alla scadenza, il diritto al suo rinnovo in conformità però a norme che sono state recentemente abrogate.

La soluzione di questo problema non può prescindere dal rispetto, oltre che dei principi generali di proporzionalità, prudenza, opportunità e riconoscimento delle funzioni pubbliche e di interesse generale (sicurezza in mare e a terra, protezione dell'ambiente, ecc.), di due principi giuridici e di giustizia tanto elementari quanto fondamentali.

In primo luogo **la tutela della certezza del diritto e della buona fede** di chi ha confidato nell'assetto normativo e amministrativo previgente: il cd *legittimo affidamento* che rischia di essere gravemente lesa e offesa se non viene trovato il corretto e giusto rimedio.

Lo Stato - che per decenni ha garantito, con le norme e con la prassi amministrativa costante e uniforme, la continuità delle imprese e con essa gli investimenti non solo di capitali, ma soprattutto del lavoro che ha comportato una vera e propria scelta di vita per oltre 100.000 persone - non può venir meno al suo impegno così solennemente assunto senza un adeguato e giusto rimedio.

Ma oltre a tale principio giuridico, l'abrogazione del rinnovo automatico dei titoli concessori, non accompagnato da una adeguata nuova disciplina, rischia di recare pregiudizio anche al **diritto alla proprietà della propria azienda** da parte degli attuali operatori balneari costituzionalmente e comunitariamente tutelato.

Infatti, come anche recentemente riconosciuto dall'autorevole giurisprudenza del Consiglio di Stato, la concessione demaniale costituisce un elemento essenziale dell'azienda, così che la perdita della prima comporta inesorabilmente anche il venir meno della seconda

Con la conseguenza che la messa ad evidenza pubblica delle concessioni in essere, individuate e valorizzate non dalla Pubblica amministrazione ma dagli attuali titolari o loro danti causa, comporta necessariamente il **trasferimento coatto dell'azienda** con conseguente suo sostanziale esproprio.

Alla luce di queste considerazioni, riteniamo indispensabile giungere al più presto (meglio se si riuscirà a rispettare il termine del 15 maggio 2014 previsto dalla recente legge di stabilità) ad **una soluzione che garantisca tutte le imprese e la loro unità funzionale, trovi ampia condivisione tra le forze politiche e sia giuridicamente forte.**

A tal fine è urgente che l'Esecutivo, come successo nel recente passato, individui al suo interno a chi assegnare una **specifica delega** per riavviare con la massima urgenza un tavolo di lavoro, confronto ed elaborazione tra istituzioni, forze politiche ed imprese.

Per fare ciò occorre **una precisa scelta politica e un deciso impegno del Governo, del Parlamento e delle Istituzioni** a difesa della balneazione attrezzata italiana quale irrinunciabile fattore di qualità e di vantaggio competitivo nel mercato turistico internazionale del prodotto "mare", superando gli ostacoli normativi e burocratici che impediscono gli investimenti per il suo ulteriore sviluppo.

A tale scopo sarà necessario prevedere - nell'ambito delle necessarie intese da ricercare con autorevolezza, determinazione e senza sudditanze con la Commissione Europea, anche attraverso una corretta interpretazione della *direttiva Bolkestein* (sono di questi giorni le interessanti e possibiliste dichiarazioni della Commissaria UE greca Maria Damanaki) - **una specifica disciplina che assicuri la continuità dell'attività delle imprese attualmente operanti** all'interno del generale riordino sopra indicato. Di seguito alcune proposte, non in ordine di importanza ma complementari tra loro, quale contributo delle nostre organizzazioni e aperti ad ogni altra possibile soluzione in grado di assicurare lo stesso risultato :

- **il riconoscimento del valore commerciale delle imprese** da utilizzare, nel rispetto dell'ordinamento giuridico comunitario, anche quale **indennizzo** da riconoscere al concessionario qualora, per cause non dipendenti da sua volontà e di forza maggiore, dovesse perdere la concessione, con conseguente necessaria e

doverosa modifica dell'art. 49 del Codice della Navigazione per eliminarne gli evidenti profili di incostituzionalità;

- **l'adeguamento della durata dei titoli in essere a quella minima, di almeno 30 o più anni**, che dovrà essere prevista per le nuove concessioni al fine di salvaguardarne la caratteristica storica della balneazione attrezzata italiana costituita da imprese familiari in cui è centrale il fattore lavoro. (Gli attuali concessionari si vedrebbero così riconosciuta una durata analoga a quella che si andrà a stabilire per i nuovi concessionari secondo il più generale principio di uguaglianza);
- **la previsione di un diritto di opzione** da riconoscere all'attuale concessionario, così come previsto dall'articolo 3, comma 3, della legge n. 410/2001, per **l'assegnazione in diritto di superficie/proprietà**, previa individuazione ed esclusione dal demanio marittimo, delle porzioni di suoli non più utilizzate per i pubblici usi del mare che non hanno più le caratteristiche funzionali di appartenenza al pubblico demanio (v. le note sentenze della Cass. S.U. n. 3665, del 14.2.2011 e n. 3811, del 16.2.2011) quali i manufatti di qualsiasi genere connessi al suolo e le aree occupate da strutture e attrezzature utilizzate per svolgere le attività.

Nel contempo c'è l'urgenza, prima della prossima stagione estiva, di emanare provvedimenti normativi per

- **uniformare l'aliquota IVA** irragionevolmente e ingiustificatamente fissata nella misura ordinaria del 22% rispetto a quella speciale del 10% applicata ai servizi prestati da tutte le altre imprese turistiche italiane, per non considerare l'aliquota massima europea del 7,5 %. Inoltre, in materia di fiscalità locale, riteniamo che i nuovi strumenti debbano essere applicati con molta attenzione e valutati sulla realtà oggettiva delle nostre aziende, per evitare, come già succede, che vi siano incrementi assolutamente insostenibili.
- individuare nuovi criteri per il calcolo **del canone demaniale**, più equilibrati rispetto a quelli in essere e in grado di garantire un gettito adeguato senza compromettere l'economicità delle imprese. In questo contesto da una parte è necessario dare una conclusione positiva alle istanze di moratoria per i canoni "pertinenziali" in attuazione dei commi 732 e 733 della legge 147/2013 (legge di stabilità 2014) e, dall'altra, occorre risolvere le sperequazioni che l'affrettata adozione di quella norma ha prodotto;
- **effettuare una interpretazione autentica** della vigente proroga ex art. 1, comma 18, della legge n. 25\2010 per applicarla a tutte le imprese che godevano dell'abrogato rinnovo automatico ex *lege* n. 88\2001;
- **assicurare il mantenimento delle opere amovibili** sino alla scadenza della concessione per evitare un aggravio di costi per le operazioni di smontaggio e rimontaggio delle stesse;
- **sospendere le procedure di incameramento** dei beni delle aziende ex articolo 49, del Codice della navigazione, che sono foriere di grave contenzioso (v. sentenze CdS. n. 3196, del 10.06.2013 e n. 626, dell'01.02.2013). Tale sospensione, oltre che necessaria per consentire l'emanazione di nuove norme più aderenti alle moderne tecnologie costruttive, risulta indispensabile laddove si procede ai tentativi di incameramento senza tenere in nessun conto i contenuti degli atti autorizzativi (concessioni demaniali e autorizzazioni edilizie) che ne sono alla base e sono state il presupposto per la realizzazione di quei beni.

La mancata adozione dei provvedimenti sopra menzionati, con il conseguente esteso contenzioso delle imprese attualmente operanti a tutela dei loro diritti e con il permanere della paralisi negli investimenti, potrebbe pregiudicare definitivamente e irrimediabilmente, non solo qualsiasi prospettiva di crescita turistica del Paese, ma persino il mantenimento degli attuali livelli occupazionali e di mercato garantiti dai servizi di qualità e di eccellenza sin qui forniti.

La ferma determinazione dei balneari italiani (che si è manifestata e progressivamente rafforzata nel corso degli ultimi anni in innumerevoli azioni di protesta e di mobilitazione) è dovuta non solo alla insopportabile ingiustizia nei loro riguardi per normative vetuste o frettolose, ma anche alla profonda convinzione che lottando per la tutela dei loro beni, della loro professionalità e lavoro salvaguardano un fondamentale fattore di competitività e di successo del nostro Paese creando inoltre le condizioni per un più che necessario riavvio degli investimenti e dell'occupazione.

PARERE STUDIO SETTORE WG60U
GESTIONE DI STABILIMENTI BALNEARI: MARITTIMI, LACUALI E FLUVIALI

Ai fini della revisione dello Studio di Settore riguardante gli stabilimenti balneari è fondamentale far rilevare la crisi del turismo balneare nazionale, dovuto sia alla congiuntura economica sia alla proliferazione delle proposte turistiche che si aprono quotidianamente su tutto il mondo.

DIMINUZIONE DELLE STRUTTURE RICETTIVE

La crisi del turismo ha provocato un fenomeno emerso da qualche anno che al momento pare irreversibile: consiste nella continua e sempre più repentina diminuzione del numero dei complessi ricettivi.

Detto fenomeno è dovuto all'uscita dal mercato delle strutture ricettive più marginali cioè piccole pensioni a conduzione familiare, le quali, peraltro, hanno giocato un ruolo fondamentale nel passato per lo sviluppo della nostra riviera, ma che rappresentano ancora oggi la maggior parte di tutte le strutture esistenti.

Ebbene tali strutture non riescono più a sopportare i sempre maggiori oneri di gestione e soprattutto non sono in grado di far fronte alle ingenti spese necessarie, ed ormai inderogabili, per la ristrutturazione e/o per l'adeguamento alle norme di legge degli impianti, fra cui il più importante è quello antincendio, trovando più conveniente il cambio di destinazione in fabbricati ad uso civile abitazione, al di fuori dall'orbita turistica.

Per gli stabilimenti balneari tutto ciò ha comportato negli anni appena trascorsi, e continuerà a comportare per il futuro, un'automatica ed incontrovertibile riduzione di clientela.

ATTREZZATURE DETENUTE PER SCORTA

Diretta conseguenza sarà pertanto un esubero delle attrezzature a disposizione e non più utilizzate che verranno aggiunte a quelle già detenute in deposito come "scorte".

Anche in occasione di sostituzione delle attrezzature, le vecchie non vengono alienate, perché di scarso valore, ma tenute anch'esse come "scorte".

E' noto che sulla Riviera romagnola l'attività di stabilimento balneare è svolta all'aperto e con libero accesso a chiunque, anche nelle ore notturne, con conseguente possibilità di danneggiamenti per atti vandalici, di furti, oltre che di perdite per mareggiate e fortunali, talchè si rende assolutamente necessario disporre di attrezzature di scorta (come si evince da articoli di stampa e da denunce alle forze dell'ordine).

PERCENTUALE DI UTILIZZO DELL'ATTREZZATURA

Occorre, comunque, tenere conto che le tipologie degli stabilimenti balneari sono obiettivamente molto variegate e dobbiamo, purtroppo, fare presente che gli elementi presi a base per lo “studio” sono da ritenersi senz'altro insufficienti a condurre a deduzioni con grado di approssimazione vicino alla realtà; ciò contrariamente a quanto accade per altre attività che possono presentare elementi ben più pregnanti e rappresentativi quali, ad esempio, il “costo del venduto”, il “consumo di energia”, ecc..

Così, ad esempio:

- uno stabilimento balneare di grandi dimensioni potrebbe non essere dotato di un'elevata consistenza di attrezzature (in tal caso la superficie, oggi tenuta in grande considerazione, rappresenterebbe un dato inutile);

- uno stabilimento balneare con molte attrezzature potrebbe utilizzare le stesse in percentuale molto esigua (in tal caso il numero dell'attrezzatura, oggi tenuta in grande considerazione, rappresenterebbe un dato che, da solo, non può essere rappresentativo per la determinazione del ricavo);

- uno stabilimento balneare, con parcheggio retrostante, e posto in realtà cittadine, potrebbe lavorare notevolmente con gli affitti domenicali e stagionali e con pochi affitti settimanali;

- uno stabilimento balneare, senza parcheggio retrostante, e posto in realtà cittadine, potrebbe lavorare con gli affitti per la maggior parte stagionali e con scarso numero di abbonamenti giornalieri e settimanali;

- uno stabilimento balneare con numerosi alberghi nel territorio retrostante avrà molti abbonamenti durante l'intera stagione di cui molti abbonamenti settimanali.

Gli esempi potrebbero senza dubbio continuare, ma è evidente che la percentuale di utilizzo delle attrezzature ed il modo di utilizzo delle stesse (giornaliero, settimanale, mensile, stagionale) risultano essere essenziali per risalire al ricavo di uno stabilimento balneare. Tuttavia, tali dati non sono richiesti nello studio di settore, in cui è richiesto, invece, il numero degli abbonamenti che non incide sul calcolo.

Si ritiene, dunque, necessario segnalare **i seguenti casi** che, a parere della scrivente, è **importante siano tenuti in seria considerazione nella revisione dello Studio in questione:**

a) stabilimenti balneari con territorio retrostante (anche se a volte situati in posizioni centrali) senza adeguata capacità ricettiva;

b) stabilimenti balneari siti in zone periferiche (in tal caso l'assenza o la presenza di parcheggio nelle vicinanze diventa determinante poiché detti stabilimenti, nella quasi totalità, vivono di solo turismo domenicale).

Ciò premesso,

si propone quanto segue

1. **Attrezzature di scorta:** nello Studio di Settore, sarebbe opportuno che fosse richiesto il numero delle “**attrezzature utilizzate**” e non il numero di quelle “**in dotazione**”, poiché, per le ragioni sopra citate, sulla Riviera romagnola ogni stabilimento balneare possiede attrezzature di scorta, destinate esclusivamente a sostituire attrezzature che possono rompersi, andare disperse in seguito a mareggiate od essere danneggiate o rubate. Dette attrezzature di scorta rappresentano mediamente un 15% del totale delle attrezzature in dotazione.

Sarebbe necessario indicare chiaramente nello Studio di Settore che le **attrezzature di scorta non rientrano tra quelle che possono essere utilizzate per i picchi di utilizzo,**

come è stato recepito da codesta Amministrazione Finanziaria, inserendolo dal 2009 nelle istruzioni al rigo B20 dello Studio di Settore in argomento.

Si richiedono, pertanto, i seguenti correttivi:

- a) **Introdurre una voce specifica che consenta l'indicazione del numero delle attrezzature "di scorta".**
- b) **Modificare le Istruzioni del Modello VG60U - Quadro B, rigo B21, come di seguito specificato: "Si precisa che per attrezzature "in dotazione" si intendono sia quelle ordinariamente utilizzate per l'esercizio dell'attività che quelle detenute per finalità di scorta a fronte di danneggiamenti, furti, eventi atmosferici, ecc.", eliminando, quindi, dal testo "a fronte di eventuali picchi della domanda". Come evidenziato in sede di riunione, è fondamentale che venga apportata tale modifica, sulla quale l'Agenzia delle Entrate ha manifestato condivisione e disponibilità, in quanto l'attuale formulazione non fornisce un quadro corretto e fedele della realtà delle imprese balneari, dando luogo a risultati distorti dello studio.**

A tale proposito si sottolinea l'importanza di istruzioni chiare ed inequivocabili circa il parametro delle attrezzature di scorta, come sopra richiesto, affinché da parte degli Uffici Periferici dell'Agenzia delle Entrate vi sia un'interpretazione univoca ed un comportamento uniforme su tutto il territorio nazionale, evitando penalizzazioni e situazioni di contenzioso a danno delle imprese balneari.

2. Percentuale di utilizzo delle attrezzature

Non è possibile uniformare tutte le tipologie di stabilimenti balneari sopra citati, enormemente differenziati fra loro, non tenendo conto della percentuale di utilizzo dell'attrezzatura e, di fatto, rendendo uguali, ad esempio, due stabilimenti balneari con uguale superficie ed uguale numero di attrezzature, dove però uno utilizza l'attrezzatura all'80%, mentre l'altro la utilizza al 40%: uno dei due guadagna la metà dell'altro: ebbene oggi lo studio di settore li equipara!

Si richiede che nello Studio di Settore sia prevista la voce specifica che consenta l'indicazione delle percentuali di utilizzo dell'attrezzatura nei singoli mesi estivi, talché si possano formare dei clusters che tengano conto di "medio utilizzo", "scarso utilizzo" e "rilevante utilizzo" delle attrezzature.

3. **Sedie a sdraio:** nell'indicazione del numero delle attrezzature, nei casi in cui vengono forniti, oltre ai lettini, anche sedie-sdraio (come nella stragrande maggioranza dei casi, poiché non risulta che esistano ancora stabilimenti balneari che forniscono solo sedie-sdraio), queste ultime non possono rappresentare un'ulteriore fonte di ricavi, ma, al contrario, sono causa di una diminuzione degli stessi.

Infatti, avendo le sedie-sdraio un prezzo inferiore a quello dei lettini, oggi vengono utilizzate quasi esclusivamente per il turismo sociale convenzionato, e, in ogni caso, vengono fornite in alternativa ai lettini prendisole: pertanto, quando vengono usate sedie-sdraio, restano inutilizzati i lettini prendisole. E' il caso di precisare che sulla Riviera romagnola, dove gli ombrelloni sono piuttosto ravvicinati l'uno all'altro, vengono forniti sotto ad ogni ombrellone non più di due pezzi fra lettini o sedie-sdraio.

Si richiede di tenere conto nello Studio di Settore, e precisare nelle relative Istruzioni e Nota Tecnica, che le sedie-sdraio sono usate solo in alternativa ai lettini prendisole e non più in aggiunta ad essi.

In conclusione, OASI-Confartigianato ritiene che i correttivi sopra descritti siano indispensabili affinché lo Studio di Settore WG60U sia effettivamente aderente alla realtà delle imprese del comparto.

OASI-Confartigianato, pertanto, auspica che le proposte avanzate dalla categoria possano trovare un positivo accoglimento, evidenziando che il parere favorevole sullo Studio di Settore è subordinato al recepimento delle stesse proposte.

Roma, 16 ottobre 2014

Il Direttore Generale

Roma, 4 novembre 2014
Prot. n. 2416
Trasmissione fax n. 06/50545306
Email. dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Spett.le Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Ufficio Studi di Settore

C. a. dottor Massimo Varriale

Egregio Dott. Varriale,

si trasmettono, in allegato, le osservazioni allo studio di settore WG60U presentato da codesta spettabile Amministrazione.

Nell'auspicio possano trovare la giusta attenzione, è gradita l'occasione per inviare i più cordiali saluti.

Dott. Marcello Fiore



OSSERVAZIONI ALLO STUDIO WG60U

A. Modello per la rilevazione dei dati

QUADRO B: elementi strutturali

- 1) Nelle istruzioni (rigo B21) occorre eliminare dalla descrizione delle attrezzature utilizzate con finalità di scorta la parte relativa alla gestione di *eventuali picchi di domanda*
- 2) E' necessario anche rilevare le imprese che, ad ogni stagione, montano e smontano le strutture

QUADRO D: elementi specifici dell'attività

- 1) Eliminare la variabile relativa al numero di abbonamenti perché poco significativa e quella relativa agli ingressi perché ormai vietata dalla legge

QUADRO F: elementi contabili

- 1) Evidenziare nelle istruzioni che il costo del canone di concessione va al rigo F18 (costo per il godimento di beni di terzi) insieme al costo della tassa regionale sulle concessioni
- 2) E' necessario specificare che le spese del personale in outsourcing vanno riportate al rigo F19
- 3) Occorre prestare attenzione al personale obbligatorio per legge. Se dipendente dell'azienda i costi avranno una incidenza maggiore rispetto alle spese del personale in outsourcing

B. Analisi della congruità

- 1) L'analisi della congruità va sterilizzata dagli effetti dei costi dei canoni di concessione perché regolati da norme più che dal mercato (caso dei beni incamerati)
- 2) E' necessario prevedere un correttivo in grado di cogliere fenomeni meteo particolarmente difficili come quelli che hanno caratterizzato la stagione estiva 2014

C. Analisi della coerenza

- 1) Il calcolo della coerenza dell'indicatore "valore aggiunto per addetto" non tiene conto del lavoro affidato in outsourcing a società esterne all'impresa



FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

Prot. n. 122/MC/mti

Roma, 17 Novembre 2014

Egr. Capo Ufficio

Dr. Massimo VARRIALE

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Accertamento

Settore Governo dell'accertamento

Ufficio Studi di settore

e mail: dc.acc.studisetto@agenziaentrate.it

p.c. Spett.le **SOSE**

- Dott.ssa Marina Eusebio (meusebio@sose.it)

- Dott. Fabio Zaccaria

(fzaccaria@sose.it)

OGGETTO: STUDIO DI SETTORE WG68U - Revisione 2014

PREMESSA

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni (di contesto e tecniche) di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

CONTESTO DI RIFERIMENTO DELL'AUTOTRASPORTO

L'attività di revisione degli studi di settore ha lo scopo di mantenere nel medio periodo la capacità degli studi di settore di rappresentare la realtà economica cui si riferiscono.

Proprio per questo riteniamo doveroso far precedere le osservazioni di carattere tecnico da una sintetica descrizione della realtà economica a cui si riferisce lo studio di settore WG68U relativo alle attività di "trasporto merci".

Nel solo 2013 hanno cessato l'attività 7.640 imprese di autotrasporto (le variazioni in positivo e le iscrizioni sono state 2.035 per una differenza di 5.605 imprese in meno): l'1,8% delle 414.970 imprese cessate in totale nel 2013.

Nello stesso periodo, le imprese di autotrasporto artigiane, che hanno cessato l'attività sono state 6.016: il 78,74 % del totale.

Confederazione Nazionale dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa





FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

Nei sei anni di crisi che abbiamo attraversato (1.1.2008 – 31.03.2014), la differenza tra imprese iscritte ed imprese cessate evidenza 36.974 imprese di autotrasporto in meno (**Tabella I**).

Dall'inizio della crisi al 31 Dicembre 2013, l'autotrasporto di merci ha perso quasi 70.000 addetti: il 20% del totale (ca. 350.000 complessivi).

Altro indicatore sintomatico della crisi del settore, è rappresentato dall'analisi delle merci movimentate.

La stima del traffico complessivo interno di merci per l'anno 2012 ammonta a poco più di 184 miliardi (184.777) di tonnellate-Km ed è sintomatico di un decremento del 7,20% rispetto al 2011 e del 15,85% rispetto al 2008 (quasi 35 miliardi di tonnellate-Km in meno rispetto i 219.318 milioni di tonnellate-Km del 2008).

La MODALITÀ STRADALE, per percorrenze maggiori di 50 Km, nel 2012 ha movimentato poco più di 102 miliardi di tonnellate-Km (102.368) subendo una FLESSIONE del 10,78% rispetto al 2011 (114.736 milioni di tonnellate-Km) e del 34,32% rispetto al 2008 (155.872 milioni di tonnellate-Km trasportate - fonte: Conto nazionale delle infrastrutture e dei Trasporti Anni 2011-2012).

Confederazione Nazionale *dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa*



AUTOTRASPORTO ITALIA SITUAZIONE DAL 2008 AL 1° TRIMESTRE 2014 – ELABORAZIONE CNA FITA (Fonte : <https://www.infocamere.it>)

	2008			2009			2010			2011			2012			2013			Marzo 2014		
	Attive R. IMPRES E	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente	Attive R.IM PRESE	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente	Attive R.IM PRESE	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente	Attive R.IM PRESE	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente	Attive R.IMPRES E	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente	Attive R.IMPRES E	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente	Attive R.IM PRESE	Differen za tra iscritte e cessate	% inciden za cessate su attive anno precedente
ABRUZZO	2.739	- 116	nd	2.690	- 101	-3,69%	2.634	- 112	-4,16%	2.560	- 122	4,63%	2.498	- 123	-4,80%	2.418	-125	-5,00%	2.376	- 42	-1,74%
BASILICATA	1.331	- 58	nd	1.312	- 37	-2,78%	1.275	- 55	-4,19%	1.261	- 55	4,31%	1.240	- 59	-4,68%	1.209	-49	-3,95%	1.186	- 31	-2,56%
CALABRIA	3.590	- 208	nd	3.504	- 154	-4,29%	3.434	-172	-4,91%	3.387	- 125	3,64%	3.276	- 168	-4,96%	3.204	-143	-4,37%	3.182	- 26	-0,81%
CAMPANIA	10.454	- 495	nd	10.679	- 212	-2,03%	10.548	- 339	-3,17%	10.390	- 407	3,86%	10.326	- 363	-3,49%	10.054	-515	-4,99%	9.933	- 175	-1,74%
EMILIA-ROMAGNA	15.239	- 717	nd	14.690	- 682	-4,48%	14.311	- 603	-4,10%	13.849	- 641	4,48%	13.504	- 583	-4,21%	13.033	-644	-4,77%	12.864	- 232	-1,78%
F.V. GIULIA	2.553	- 170	nd	2.440	- 123	-4,82%	2.376	- 72	-2,95%	2.284	- 102	4,29%	2.204	- 77	-3,37%	2.125	-87	-3,95%	2.122	- 30	-1,41%
LAZIO	15.170	- 267	nd	15.023	- 311	-2,05%	14.891	- 363	-2,42%	14.814	- 406	2,73%	14.733	- 345	-2,33%	14.414	-455	-3,09%	14.332	- 284	-1,97%
LIGURIA	4.282	- 231	nd	4.133	- 185	-4,32%	4.019	- 150	-3,63%	3.944	- 126	3,13%	3.823	- 138	-3,50%	3.723	-132	-3,45%	3.823	- 138	-3,71%
LOMBARDIA	25.020	- 1.042	nd	23.926	- 1.134	-4,53%	23.294	- 1.003	-4,19%	22.517	- 950	4,08%	22.517	- 807	-3,58%	21.963	-882	-3,92%	21.794	- 301	-1,37%
MARCHE	4.334	- 179	nd	4.210	- 156	-3,60%	4.043	- 139	-3,30%	3.912	- 160	3,96%	3.830	- 128	-3,27%	3.723	-181	-4,73%	3.675	- 40	-1,07%
MOLISE	739	- 26	nd	714	- 42	-5,68%	703	- 13	-1,82%	690	- 34	4,84%	690	- 22	-3,19%	675	-26	-3,77%	672	- 13	-1,93%
PIEMONTE	10.539	- 539	nd	10.101	- 528	-5,01%	9.751	- 497	-4,92%	9.448	- 464	4,76%	9.244	- 370	-3,92%	8.953	-439	-4,75%	8.859	- 166	-1,85%
PUGLIA	7.244	- 325	nd	6.950	- 401	-5,54%	6.883	- 307	-4,42%	6.898	- 384	5,58%	6.653	- 418	-6,06%	6.475	-347	-5,22%	6.391	- 151	-2,33%
SARDEGNA	4.013	- 186	nd	4.034	- 162	-4,04%	3.853	- 208	-5,16%	3.747	- 126	3,27%	3.626	- 150	-4,00%	3.503	-145	-4,00%	3.460	- 53	-1,51%
SICILIA	8.725	- 873	nd	8.355	- 656	-7,52%	8.207	- 396	-4,74%	8.061	- 803	9,78%	7.917	- 328	-4,07%	7.732	-399	-5,04%	7.673	- 103	-1,33%
TOSCANA	8.551	- 406	nd	8.308	- 370	-4,33%	8.035	- 356	-4,29%	7.726	- 403	5,01%	7.501	- 348	-4,50%	7.238	-359	-4,79%	7.158	- 119	-1,64%
TRENTINO	2.637	- 65	nd	2.526	- 137	-5,20%	2.505	- 59	-2,34%	2.471	- 95	3,79%	2.475	- 60	-2,43%	2.437	-75	-3,03%	2.419	- 25	-1,03%
UMBRIA	2.254	- 127	nd	2.169	- 105	-4,66%	2.120	- 81	-3,73%	2.087	- 77	3,63%	2.019	- 89	-4,26%	1.954	-95	-4,71%	1.931	- 30	-1,54%
VAL D'AOSTA	218	- 7	nd	222	/	0,00%	222	- 8	-3,60%	214	- 12	5,40%	211	- 5	-2,34%	209	-8	-3,79%	210	/	0,00%
VENETO	12.661	- 583	nd	12.195	- 571	-4,51%	11.863	- 502	-4,12%	11.523	- 503	4,24%	11.234	- 552	-4,79%	10.875	-499	-4,44%	10.800	- 160	-1,47%
TOTALI	142.293	-6.620	nd	138.181	-6.067	-4,26%	134.967	-5.435	-3,93%	131.783	-5.995	-4,44%	129.521	- 5.133	- 3,90%	125.917	-5.605	-4,33%	124.860	2.119	- 1,68%

REGIONI	TOTALI IMPRESE CESSATE DAL 2008 AL 1° TRIMESTRE 2014			
	Differenza tra cessate e iscritte periodo Gennaio 2008 Marzo 2014	% su differenza cessate iscritte	Differenza iscritte 2008 iscritte 2014	% iscritte 2008 iscritte 2014
ABRUZZO	-741	-27,05%	-363	-13,25%
BASILICATA	-344	-25,85%	-145	-10,89%
CALABRIA	-996	-27,74%	-408	-11,36%
CAMPANIA	-2506	-23,97%	-521	-4,98%
EMILIA-ROMAGNA	-4102	-26,92%	-2.375	-15,59%
F.V. GIULIA	-661	-25,89%	-431	-16,88%
LAZIO	-2431	-16,03%	-838	-5,52%
LIGURIA	-1100	-25,69%	-459	-10,72%
LOMBARDIA	-6119	-24,46%	-3.226	-12,89%
MARCHE	-983	-22,68%	-659	-15,21%
MOLISE	-176	-23,82%	-67	-9,07%
PIEMONTE	-3003	-28,49%	-1.680	-15,94%
PUGLIA	-2333	-32,21%	-853	-11,78%
SARDEGNA	-1030	-25,67%	-553	-13,78%
SICILIA	-3558	-40,78%	-1.052	-12,06%
TOSCANA	-2361	-27,61%	-1.393	-16,29%
TRENTINO	-516	-19,57%	-218	-8,27%
UMBRIA	-604	-26,80%	-323	-14,33%
VAL D'AOSTA	-40	-18,35%	-8	-3,67%
VENETO	-3370	-26,62%	-1.861	-14,70%
TOTALI E MEDIA % DELLE CESSATE	-36.974	-25,98%	-17.433 (*)	-12,25%

Parallelamente alla riduzione delle merci movimentate, persiste un forte incremento delle principali voci di costo del settore.

COSTO DEL LAVORO

Per quanto riguarda il costo del lavoro, secondo i dati Eurostat 2013, l'Italia ha un **COSTO ORARIO DEL SALARIO** pari a € 28,1/h contro gli € 3,7/h della Bulgaria o gli € 4,6/h della Romania (**Tabella II**).

L'Italia è comunque lontana dalle posizioni di vertice del costo orario europeo stando, con i suoi € 28,1/h, di poco sotto la media europea pari a € 28,4/h.

Ciò che però in Italia pesa di più di molti altri Paesi europei, è l'incidenza degli altri costi (esclusi i salari) sul totale delle spese sostenute dai datori di lavoro: Italia = 28,1%.

In questa classifica, l'Italia è al 4° posto dopo: Svezia (33,3%), Francia (32,4%) e Lituania (28,5%) (**Tabella II**)

Come se questo non bastasse, il rinnovo del CCNL logistica, autotrasporto merci e spedizioni, rinnovato il 1° Agosto 2013 comporterà, a regime (dal 1° Ottobre 2015), un incremento del salario pari a circa 132 euro/mese/dipendente (€108,00 +€ 24,00 per trasferte - **Tabella III**). A regime, il rinnovo del CCNL, determinerà un incremento del solo salario pari all'8,60% (rispetto a quello in vigore al 1.12.2012)

Il divario dei costi sopra descritto, è sintomatico di un grande incremento dell'uso dei vettori (cabotaggio stradale) e dipendenti esteri (distacco transnazionale) con conseguente dumping sociale nei confronti delle imprese di autotrasporto italiane; **i vettori esteri nel 2007 trasportavano circa il 7% di t/km entro i confini nazionali, mentre nel 2012 la loro quota è arrivata al 37,2%.**

Nel 2012 **il 47,53%** delle domande di rimborso per i **pedaggi autostradali, ha riguardato imprese estere** (su un tot. 25.903 domande, solo 13.591 le imprese italiane – fonte: Comitato Centrale Albo Autotrasportatori).

Secondo la Commissione europea, **sarebbero circa un milione i lavoratori distaccati ogni anno dai loro datori di lavoro da uno Stato membro ad un altro** (fonte: “parere - 2013/C 17/12 - del Comitato delle regioni in merito a commento a “proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio concernente l'applicazione della direttiva 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi”).

(Fonte: Eurostat)

Labour costs per hour in euro, whole economy (excluding agriculture and public administration)

	2008	2010	2011	2012	2013	Non-wage costs (% of total), 2013 [*]	Change 2013/2008, %
EA17	25.7	26.9	27.5	28.0	28.4	25.9%	10.4%
EA18	25.5	26.7	27.3	27.8	28.2	25.9%	10.4%
EU28	21.5	22.4	22.9	23.4	23.7	23.7%	10.2%
Belgium	32.9	35.3	36.3	37.2	38.0	27.4%	15.4%
Bulgaria	2.6	3.1	3.3	3.6	3.7	15.8%	44.1%
Czech Republic	9.2	9.8	10.5	10.5	10.3	26.8%	12.4%
Denmark	34.4	36.7	37.3	38.0	38.4	12.4%	11.7%
Germany	27.9	28.8	29.6	30.5	31.3	21.8%	12.2%
Estonia	7.8	7.6	7.9	8.4	9.0	26.7%	15.2%
Ireland	28.9	28.9	28.7	29.0	29.0	13.8%	0.5%
Greece ⁵	16.7	17.0	16.2	15.0	13.6	19.1%	-18.6%
Spain ⁵	19.4	20.7	21.2	21.0	21.1	26.6%	8.7%
France ⁵	31.2	32.6	33.6	34.3	34.3	32.4%	9.9%
Croatia	9.2	8.6	8.7	8.7	8.8	15.4%	-4.0%
Italy	25.2	26.8	27.2	27.6	28.1	28.1%	11.4%
Cyprus	16.7	17.7	18.0	18.0	17.2	16.6%	2.6%
Latvia	5.9	5.5	5.7	6.0	6.3	20.6%	7.1%
Lithuania	5.9	5.4	5.5	5.8	6.2	28.5%	5.0%
Luxembourg	31.0	32.9	33.9	34.7	35.7	13.4%	15.4%
Hungary	7.8	7.0	7.3	7.5	7.4	24.6%	-5.2%
Malta	11.3	11.9	12.2	12.5	12.8	8.0%	13.9%
Netherlands	29.8	31.1	31.6	32.3	33.2	24.7%	11.7%
Austria	26.4	28.0	29.0	30.5	31.4	26.7%	18.9%
Poland	7.6	7.2	7.3	7.4	7.6	16.7%	0.1%
Portugal	12.2	12.6	12.6	11.6	11.6	19.3%	-5.1%
Romania ⁵	4.2	4.1	4.2	4.1	4.6	23.2%	10.6%
Slovenia	13.9	14.6	14.9	14.9	14.6	14.7%	4.9%
Slovakia	7.3	7.7	8.0	8.3	8.5	27.4%	17.0%
Finland	27.1	28.8	29.5	30.8	31.4	22.1%	15.9%
Sweden	31.6	33.6	36.4	39.2	40.1	33.3%	26.9%
United Kingdom	20.9	20.0	20.1	21.6	20.9	15.3%	-0.3%
Norway	37.8	41.6	44.5	48.5	48.5	18.9%	28.2%

^{*} 2012 data for Greece

2013	2014	2015	A REGIME																
Incremento salariale dal 1° Giugno = € 35,00	Incremento salariale dal 1° Ottobre = € 35,00	Incremento salariale dal 1° Ottobre = € 38,00	€ 108,00/mese (più di € 13 oltre il valore dell'IPCA)																
Una tantum–arretrati IVC € 44,00 (Novembre)	Una tantum–arretrati IVC € 44,00 (Febbraio)		Una tantum = € 88,00																
	Incremento Trasferte + € 0,60 (dal 1.1. al 31.12): <table border="1"> <thead> <tr> <th>Servizi in territorio nazionale</th> <th>Servizi in territorio estero</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Dalle 6 alle 12ore = €21,20</td> <td>Dalle 6 alle 12 ore= €29,34</td> </tr> <tr> <td>Dalle 12alle 18ore= €32,42</td> <td>Dalle 12 alle18ore= €42,45</td> </tr> <tr> <td>Dalle 18alle24 ore= €40,56</td> <td>Dalle18 alle24 ore= €59,89</td> </tr> </tbody> </table>	Servizi in territorio nazionale	Servizi in territorio estero	Dalle 6 alle 12ore = €21,20	Dalle 6 alle 12 ore= €29,34	Dalle 12alle 18ore= €32,42	Dalle 12 alle18ore= €42,45	Dalle 18alle24 ore= €40,56	Dalle18 alle24 ore= €59,89	Incremento Trasferte + € 0,60 (dal 1.1. al 31.12): <table border="1"> <thead> <tr> <th>Servizi in territorio nazionale</th> <th>Servizi in territorio estero</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Dalle 6 alle 12ore = €21,80</td> <td>Dalle 6 alle 12 ore= €29,94</td> </tr> <tr> <td>Dalle 12alle 18ore= €33,02</td> <td>Dalle 12 alle18ore= €43,05</td> </tr> <tr> <td>Dalle 18alle24 ore= €41,16</td> <td>Dalle18 alle24 ore= €60,49</td> </tr> </tbody> </table>	Servizi in territorio nazionale	Servizi in territorio estero	Dalle 6 alle 12ore = €21,80	Dalle 6 alle 12 ore= €29,94	Dalle 12alle 18ore= €33,02	Dalle 12 alle18ore= €43,05	Dalle 18alle24 ore= €41,16	Dalle18 alle24 ore= €60,49	€ 1,20/trasferta Ipotizzando 20 trasferte al mese, si avrà: <ul style="list-style-type: none"> ✓ 2014= + €12/mese ✓ 2015= + €24/mese N.B. Per le imprese virtuose gli incrementi delle indennità di trasferta, si considerano automaticamente assorbiti nei valori delle forfettizzazioni delle trasferte contenute negli accordi di 2° Liv ma SOLO SINO ALLA VIGENZA DEL CCNL RINNOVATO
Servizi in territorio nazionale	Servizi in territorio estero																		
Dalle 6 alle 12ore = €21,20	Dalle 6 alle 12 ore= €29,34																		
Dalle 12alle 18ore= €32,42	Dalle 12 alle18ore= €42,45																		
Dalle 18alle24 ore= €40,56	Dalle18 alle24 ore= €59,89																		
Servizi in territorio nazionale	Servizi in territorio estero																		
Dalle 6 alle 12ore = €21,80	Dalle 6 alle 12 ore= €29,94																		
Dalle 12alle 18ore= €33,02	Dalle 12 alle18ore= €43,05																		
Dalle 18alle24 ore= €41,16	Dalle18 alle24 ore= €60,49																		
	PERSONALE VIAGGIANTE Monetizzazione obbligatoria del 75% delle 4,5 giornate di permesso retribuito del valore corrispondente dei predetti permessi ca. €270,00 (Febbraio – anticipati in unica soluzione) (€1.671 : 168 x 36 = €358 :100 x 75 = € 268,5)	PERSONALE VIAGGIANTE Monetizzazione obbligatoria del 75% delle le 4,5 giornate di permesso retribuito del valore corrispondente dei predetti permessi ca.€270,00 (Febbraio – anticipati in unica soluzione) (€1.671 : 168 x 36 = €358 :100 x 75 = € 268,5)	Solo per gli anni 2014 – 2015 N.B. Rapportato a mese, si avrebbe: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Costo(75%)= € 270 : 15 = € 18 ✓ Agevolazione (25%)= € 6,00/mese (€358 :100 x 25 = € 89,5 : 15 =€5,9)																

Tabella III

Livelli	Retribuzione al 1.12.2012	Para metri	Aumenti parametrati dal 1.06.2013	Retribuzione dal 1.6.2013	Aumenti parametrati dal 1.10.2014	Retribuzione dal 1.10.2014	Aumenti parametrati dal 1.10.2015	Retribuzione dal 1.10.2015	Totale Incremento salariale
Quadro	1.970,12	169	€ 44,81	2.014,93	€ 44,81	2.059,74	€ 48,65	2.108,39	138,27
1	1.849,62	159	€ 42,16	1.891,78	€ 42,16	1.933,94	€ 45,77	1.979,71	130,09
2	1.699,32	146	€ 38,71	1.738,03	€ 38,71	1.776,74	€ 42,03	1.818,77	119,45
3° S	1.534,37	132	€ 35,00	1.569,37	€ 35,00	1.604,37	€ 38,00	1.642,37	108,00
3° S J	1.499,14	129	€ 34,20	1.533,34	€ 34,20	1.567,54	€ 37,14	1.604,68	105,55
3°	1.494,05	128	€ 33,94	1.527,99	€ 33,94	1.561,93	€ 36,85	1.598,78	104,73
4° S	1.420,60	122	€ 32,35	1.452,95	€ 32,35	1.485,30	€ 35,12	1.520,42	99,82
4° J	1.383,21	119	€ 31,55	1.414,76	€ 31,55	1.446,31	€ 34,26	1.480,57	97,36
5	1.355,15	116	€ 30,76	1.385,91	€ 30,76	1.416,67	€ 33,39	1.450,06	94,91
6 S	1.265,37	109	€ 28,90	1.294,27	€ 28,90	1.323,17	€ 31,38	1.354,55	89,18
6 J	1.164,54	100	€ 26,51	1.191,05	€ 26,51	1.217,56	€ 28,79	1.246,35	81,82

COSTO DEL CARBURANTE

Una studio dell'Agazia delle Dogane che ha elaborato i dati forniti dalla Commissione UE, evidenzia che, alla data del 4 Novembre 2013, tra i 28 Paesi europei, in Italia il prezzo del gasolio industriale occupava il 14° posto in ordine decrescente (€ 0,722) (**Tabella IV**); dalla stessa rilevazione emergeva che, per quanto riguardava le tasse locali (ACCISA + IVA) da sommare al suddetto costo, l'Italia (€ 0,912) occupava la 2° posizione dopo l'Inghilterra e prima, tra gli altri Paesi, di Svezia, Irlanda, Finlandia, Danimarca, Germania, Olanda, ecc. (**Tabella V**)

In Italia, alla data del 4 Novembre 2013, l'incidenza fiscale sul prezzo del gasolio auto alla pompa, era del 55,8% (**Tabella VI**).

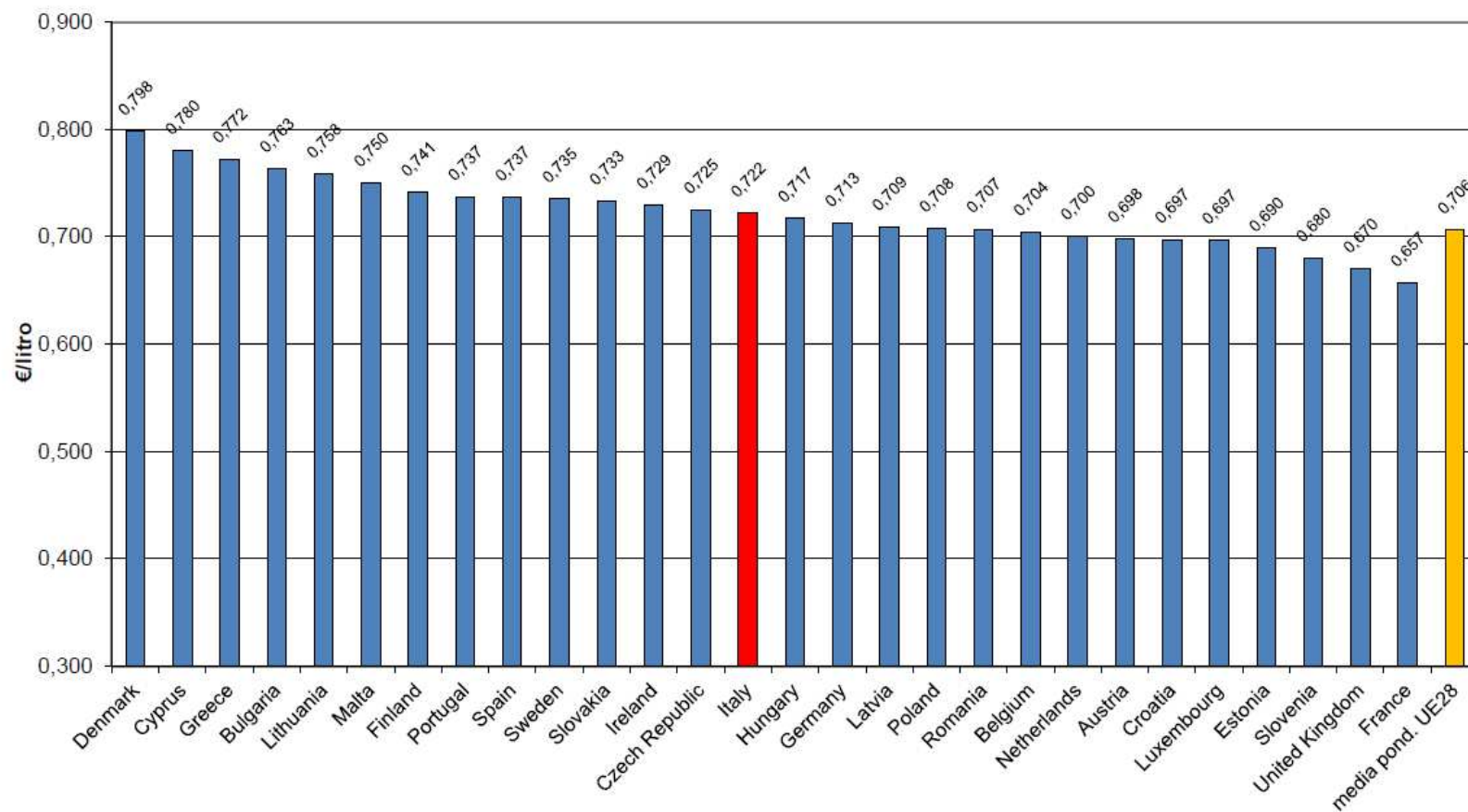
I benefici per il gasolio da autotrazione riconosciuti al trasporto di merci per conto di terzi, rappresentano quindi un elemento irrinunciabile per la competitività delle imprese di trasporto italiane: al 4 Novembre 2013, il recupero di € 0,21418609 (riconosciuto per il periodo 1.10.2013 – 31.12.2013), per ogni litro di gasolio per autotrazione consumato, consentiva all'Italia, pur rimanendo tra le nazioni con il maggior costo, di occupare il 6° posto tra i Paesi con il prezzo del gasolio al consumo (prezzo industriale + Tasse locali) più caro.

In Italia, ad agosto 2014, il prezzo alla pompa del gasolio per autotrazione (1,61822 euro) è risultato – dopo quello inglese (1,67358 euro) – il più alto tra quello praticato da Francia, Germania, Spagna e Gran Bretagna; il nostro Paese, rispetto al 2009, ha registrato una crescita del prezzo al consumo pari al + 53,8% (**Tabella VII**)

Agenzia delle dogane e dei monopoli

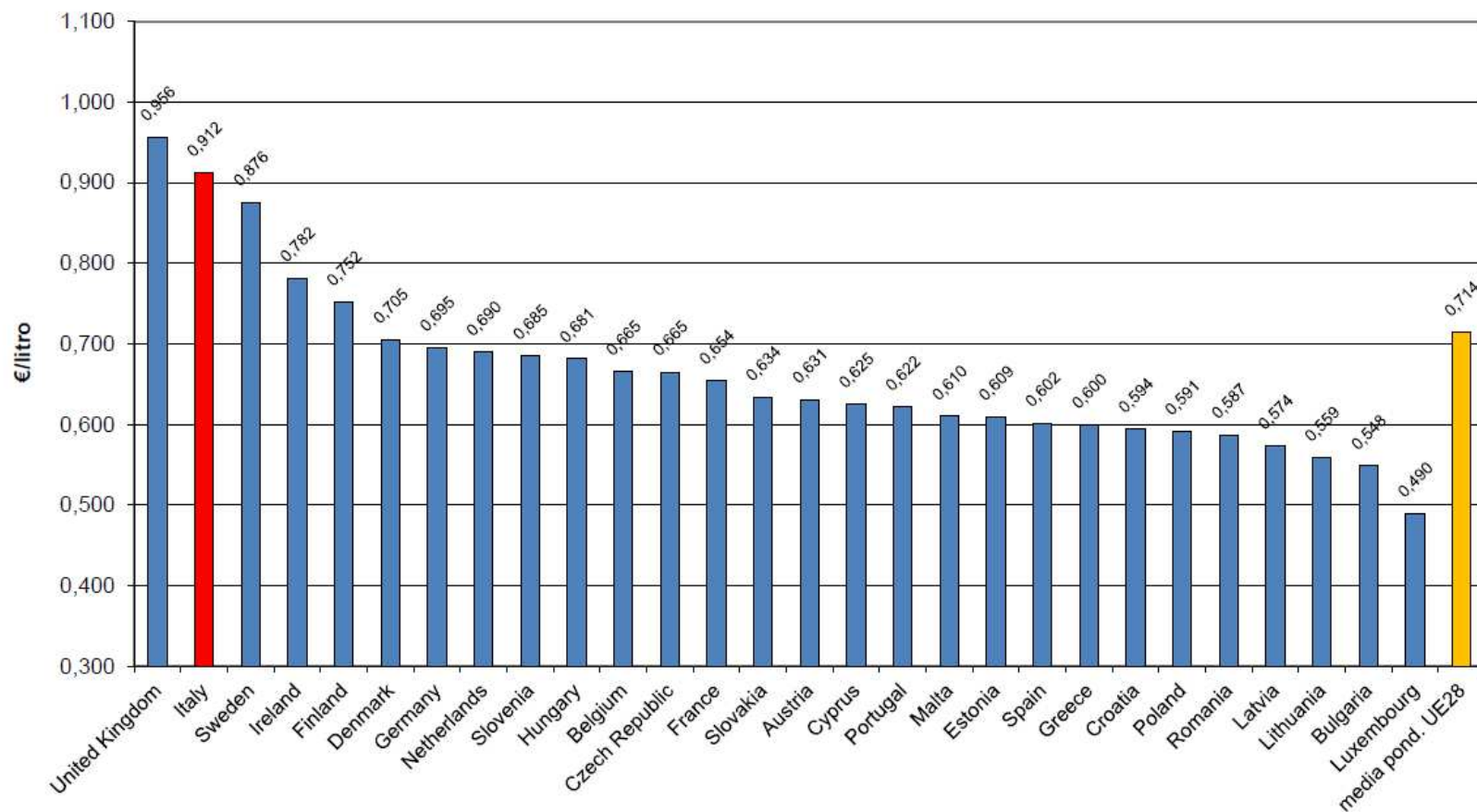
Prezzi e fisco UE benzina e gasolio auto

GASOLIO AUTO: confronto UE del prezzo industriale (€/litro)
 su dati Commissione UE rilevati il giorno 4 NOVEMBRE 2013
 (la media ponderata UE28 è pesata sui consumi dell'anno 2011)



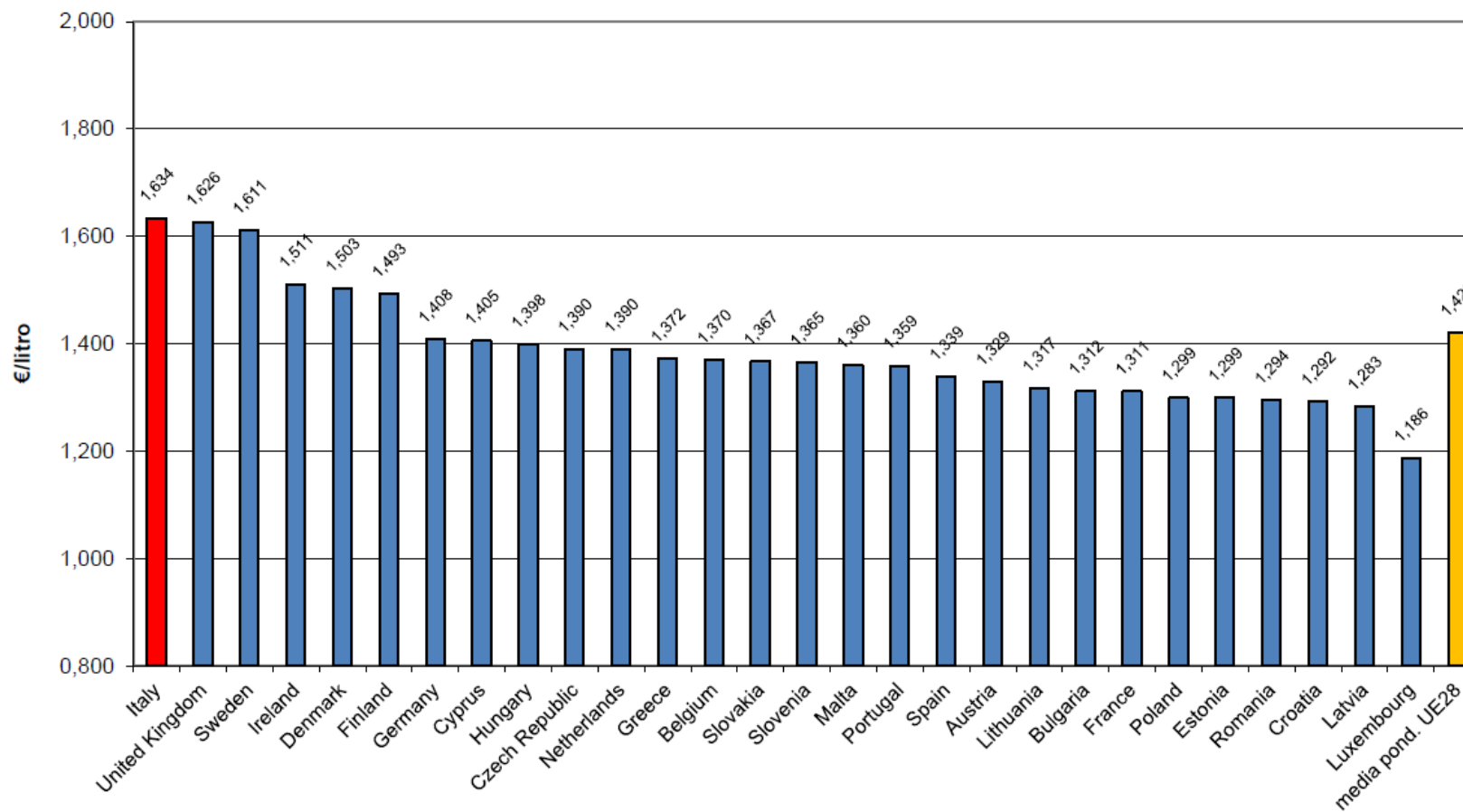
GASOLIO AUTO: confronto UE del carico fiscale (accisa + IVA) (€/litro)

su dati Commissione UE rilevati il giorno 4 NOVEMBRE 2013
(la media ponderata UE28 è pesata sui consumi dell'anno 2011)



GASOLIO AUTO: confronto UE del prezzo alla pompa (€/litro)

dati Commissione UE rilevati il giorno 4 NOVEMBRE 2013
(la media ponderata UE28 è pesata sui consumi dell'anno 2011)



GASOLIO PER AUTOTRAZIONE. PREZZO ALLA POMPA

Fonte: Commissione europea – Energy policy

	12-1-2009	25-8-2014	Variaz % 2014/2009
ITALIA	1,05218	1,61822	+ 53,8 %
FRANCIA	1,00170	1,29660	+ 29,4 %
GERMANIA	1,08300	1,36000	+ 25,6 %
SPAGNA	0,87781	1,31909	+ 50,3 %
GRAN BRETAGNA	1,09777	1,67358	+ 52,5 %

SARDEGNA – SICILIA - CONTINUITÀ TERRITORIALE - INCREMENTO COSTO TRAGHETTI

Le aziende di autotrasporto Sarde e Siciliane, rispetto a quelle del continente, sono ulteriormente penalizzate a causa della loro collocazione geografica.

Nonostante la Costituzione italiana, agli articoli 3 e 16, sancisca *“uguaglianza dei cittadini ed obbligo dello Stato a rimuovere le condizioni che non li rendono uguali – diritto alla mobilità”*, le imprese delle isole subiscono pesantissime penalizzazioni a causa della mancanza di una vera continuità territoriale.

Il sostanziale monopolio delle compagnie di navigazione, ha determinato un insostenibile innalzamento dei prezzi di traghettamento, che si somma a tutte le altre voci di costo delle altre imprese di autotrasporto del resto del Paese.

Nel 2011 l'incremento medio, rispetto all'anno precedente, è stato del 65% e, a seguito delle numerose segnalazioni pervenute a partire da gennaio 2011, l'Autorità Garante della Concorrenza ha avviato, ai sensi dell'articolo 101 del TFUE e dell'articolo 14 della legge n. 287/90, un procedimento istruttorio nei confronti della società Moby S.p.a. e della sua co-controllante (assieme ad L19 S.p.a.) Onorato Partecipazioni S.r.l., della società Grandi Navi Veloci S.p.a. e delle sue controllanti Marininvest S.r.l. e Investitori Associati SGR S.p.a., della società SNAV S.p.a. (anch'essa controllata da Marininvest S.p.a.), della società Forship S.p.a. e della sua controllante Lota Maritime S.A., al fine di verificare la sussistenza di eventuali comportamenti restrittivi della concorrenza consistenti in un coordinamento finalizzato ad un aumento dei prezzi dei biglietti per i collegamenti marittimi da/per la Sardegna nella stagione estiva 2011. In data 28 giugno 2011 il procedimento è stato esteso soggettivamente anche nei confronti delle società L19 S.p.a. e della sua controllante Clessidra SGR S.p.A..

L'aumento dei costi dei traghetti, favorisce un'insularità ormai penalizzante e soprattutto, decide con cinismo il destino economico di queste terre travagliate e delle imprese, comprese quelle di autotrasporto: non è un caso che Sardegna e Sicilia, in questi anni, hanno registrato tra le più alte percentuali di cessazione delle imprese di autotrasporto.

TRASPORTI ECCEZIONALI ONERI PROCEDURALI

La **Associazione italiana società concessionarie autostrade e trafori** (nota anche come *AISCAT*) è un'associazione che riunisce le società, enti e consorzi che hanno ottenuto la concessione per la costruzione o l'esercizio di autostrade italiane.

L'AISCAT con la nota del 27.2.2014 ha diffuso un "tariffario", di riferimento per tutte le sue associate, per la formalità per il rilascio delle autorizzazioni per i transiti dei trasporti eccezionali che prevede nuove tariffe per "percorsi complessi" con incrementi di costi che vanno dal 60% all'80% rispetto alle condizioni ordinarie (**Tabella VIII**)

Tabella VIII

TRASPORTI ECCEZIONALI ONERI PROCEDURALI – COMPARAZIONE PERCORSO ORDINARIO – PERCORSO COMPLESSO (STRALCIO)						
ONERI DI PROCEDURA 2014			ONERI DI PROCEDURA 2014			
Autorizzazione singola		%	Autorizzazione singola a percorso complesso		%	
a) percorso interno cadauna autorizzazione	€ 129,00		a) percorso interno cadauna autorizzazione	€ 206,00	+ 59,69	
b) percorso interconnesso ↻ Attiva cadauna autorizzazione	€ 165,00		b) percorso interconnesso ↻ Attiva cadauna autorizzazione	€ 264,00	+ 60,00	
	€ 98,00			↻ Passiva cadauna autorizzazione	€ 158,00	+ 61,24
Autorizzazioni a più transiti (multiple)		%	Autorizzazioni a più transiti (multiple) a percorso complesso			
a) percorso interno ↻ per la prima del gruppo	€ 129,00		a) percorso interno ↻ per la prima del gruppo	€ 225,00	+ 74,42	
	€ 30,00			↻ per le successive cadauna	€ 52,00	+ 73,33
b) percorso interconnesso ↻ Attiva- per la prima del gruppo	€ 165,00		B) percorso interconnesso ↻ Attiva- per la prima del gruppo	€ 289,00	+ 75,15	
	€ 41,00			↻ Attiva - per le successive cadauna	€ 72,00	+ 75,61
	€ 98,00			↻ Passiva - per la prima del gruppo	€ 172,00	+ 75,51
	€ 15,00			↻ Passiva per le successive cadauna	€ 27,00	+ 80,00

VALUTAZIONI TECNICHE

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Carburante

Il passaggio nella formula di regressione dalla variabile "costo del carburante" alla variabile "carburante consumato" (espresso in litri) viene valutata positivamente in quanto così operando dovrebbero essere superate le anomalie determinate dalla variabilità dei prezzi del carburante.

Occorre tuttavia monitorare tale modalità di determinazione della stima di una quota di ricavi in quanto è il primo anno in cui viene applicata. Si richiede una verifica sulla valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio già nel prossimo anno al fine di poter intervenire con adeguati correttivi qualora il nuovo meccanismo di stima non risultasse consono alla reale situazione delle imprese del settore.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del **"margine per addetto non dipendente"** occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al **"Margine per addetto non dipendente"**, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore **"misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine"**.

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto **"margine"** ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'**"Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"**. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore **"margine per addetto non dipendente"** prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il **"margine per addetto non dipendente"** viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'**"indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti"**, questo misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del "Valore Aggiunto lordo per addetto"

Con riguardo all'altro indicatore **"Valore aggiunto lordo per addetto"**, il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti **"economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente"**.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese "con dipendenti" il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di

una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4 Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

Ad esempio, nel quadro B le informazioni relative alle diverse tipologie di locali potrebbero essere unificate in due righe che richiedano le "superfici adibite a rimessa" e le "altre superfici complessive utilizzate per l'attività (uffici, magazzini, ecc.)".

Tra i "Costi specifici" potrebbero essere eliminati in quanto irrilevanti ai fini degli studi di settore, ad esempio, i seguenti: Autostrade, Materiale per imballaggio, Smontaggio e rimontaggio della mobilia / imballaggio e disimballaggio.

Allo stesso modo si potrebbe eliminare il rigo relativo al "Numero delle giornate retribuite degli autisti dipendenti".

Nel rimanere a disposizione per ogni e/o qualsiasi chiarimento, cordiali saluti.

**Il Responsabile Nazionale
Mauro Concezzi**

Roma, 25 novembre 2014

Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore

e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG68U** relativo al settore del **Trasporto merci su strada**.

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0140559 del 4/11/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Carburante

Il passaggio nella formula di regressione dalla variabile “costo del carburante” alla variabile “carburante consumato” (espresso in litri) viene valutata positivamente in quanto così operando dovrebbero essere superate le anomalie determinate dalla variabilità dei prezzi del carburante. Occorre tuttavia monitorare tale modalità di determinazione della stima di una quota di ricavi in quanto è il primo anno in cui viene applicata. Si richiede una verifica sulla valutazione dei risultati dell’applicazione dello studio già nel prossimo anno al fine di poter intervenire con adeguati correttivi qualora il nuovo meccanismo di stima non risultasse consona alla reale situazione delle imprese del settore.

1.3 Sub-vezione

E’ stato riscontrato che in caso di contratti di sub-vezione a catena l’ultimo sub-vettore è quello che sostiene i costi del trasporto ma ha anche una marginalità molto ridotta, poiché nei diversi passaggi intermedi avviene la fatturazione dei servizi ricevuti con conseguente erosione dei margini. Pertanto in caso di sub-vezione, si potrebbe rilevare una sovrastima dei ricavi derivante dai diversi gradi di sub-vezione raggiunti nel settore.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 **Indicatore dell’incidenza dei costi residuali**

L’indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell’indicatore. Il riferimento è all’Irap sulle spese del personale e al 30% dell’Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell’indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l’indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell’indicatore, l’esito resta pur sempre quello della “non normalità” del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L’ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell’indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo “Oneri diversi di gestione”, nel rigo relativo agli “Oneri straordinari”. Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell’indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell’IMU e per l’IRAP solo in quota minima).

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 **Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del **“margine per addetto non dipendente”** occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al **“Margine per addetto non dipendente”**, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore **“misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margine”**.. Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto **“margine”** ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'**“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore **“margine per addetto non dipendente”** prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai proclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il **“margine per addetto non dipendente”** viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'**“indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”**, questo misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 Indicatore di coerenza del “Valore Aggiunto lordo per addetto”

Con riguardo all'altro indicatore “*Valore aggiunto lordo per addetto*”, il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti “*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*”.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese “con dipendenti” il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4 Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

Ad esempio, nel quadro B le informazioni relative alle diverse tipologie di locali potrebbero essere unificate in due righe che richiedano le “superfici adibite a rimessa” e le “altre superfici complessive utilizzate per l'attività (uffici, magazzini, ecc.)”.

Tra i “Costi specifici” potrebbero essere eliminati in quanto irrilevanti ai fini degli studi di settore, ad esempio, i seguenti: Materiale per imballaggio, Smontaggio e rimontaggio della mobilia / imballaggio e disimballaggio.

Il Delegato agli Studi di Settore
Giuseppe Silvio Belli



Roma, 25 novembre 2014

Spett.le
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore

e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

OGGETTO: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore WG70U relativo al settore delle IMPRESE DI PULIZIA.

PREMESSA

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0118523 del 19/09/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. STIMA DEI RICAVI

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione.

Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Anzianità dei beni strumentali

L'attività in esame è caratterizzata dalla fisiologica presenza di beni strumentali vetusti che però difficilmente vengono alienati perché potenzialmente riutilizzabili (es. vecchie macchine per la pulizia delle moquette).

Pur non avendo un peso rilevante la variabile relativa ai beni strumentali nella stima dei ricavi dello studio di settore, occorre prevedere un nuovo criterio di attribuzione dei ricavi relativamente al valore dei beni strumentali in funzione del loro effettivo utilizzo. L'attuale meccanismo non tiene infatti conto dell'effettivo contributo di tali risorse alla produzione dei ricavi.

1.3 Resa delle prestazioni

Seppure non in modo generalizzato, le imprese di piccole dimensioni tendono a lavorare con standard qualitativi più elevati. Ciò determina che a parità di ricavo orario, la resa oraria dei dipendenti delle piccole imprese è minore rispetto quelli di imprese di medie/grandi dimensioni. Non esistendo una specifica certificazione di qualità in grado di attestare in modo univoco una modalità di erogazione del servizio "superiore" ad un'altra non è possibile cogliere tale aspetto nello studio.

Talune imprese adottano una modalità organizzativa non colta dallo studio e che si basa su un lavoro propedeutico al fornire un servizio di maggiore qualità al cliente. Ciò avviene mediante la preparazione dei materiali e delle macchine presso la sede dell'impresa di pulizie, con tempi dedicati e costi sostenuti (es. lavaggio frange, manutenzione delle macchine, ecc.) che non sono riconosciuti dal cliente quale maggior importo sulla prestazione.

Occorre inoltre considerare che in tali situazioni si aggiunge altresì l'onere per l'impresa di dover trasferire le macchine sul cantiere mediante furgoni attrezzati di pedane.

Vi sono inoltre le problematiche legate al sostenimento dei costi citati su cantieri di pochi metri quadrati e che quindi comportano una minore marginalità in quanto tali costi non trovano riscontro nel prezzo della prestazione che è stabilito dal mercato/concorrenza.

Occorre quindi che nella prossima revisione siano colti tali fattori al fine di correggere la stima dei ricavi. Nel frattempo occorre che siano date indicazioni agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate affinché valutino con cautela le casistiche interessate da tali fenomeni.

1.4 Aree colpite da eventi calamitosi

Negli ultimi tempi sempre più l'Italia è stata colpita da eventi calamitosi (es.: sisma del 2012 in Emilia e successive trombe d'aria, alluvioni, ecc.).

Occorre quindi che siano ribadite ed inserite nell'elencazione standardizzata delle condizioni di esclusione dall'applicazione degli studi già fornite in precedenza dall'Agenzia, per tutti i territori e al ricorrere delle relative condizioni.

Occorre inoltre che, per le imprese che non possono fare valere l'esclusione ma che hanno comunque avuto ripercussioni dagli eventi calamitosi, siano valutate con cautela dagli uffici territoriali.

2. INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA

2.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residuali

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo.

Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

3. INDICATORI ECONOMICI DI COERENZA

3.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margine per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità. Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "margine"*".

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'"**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**".

Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "***marginare per addetto non dipendente***" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore.

Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "***marginare per addetto non dipendente***" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'"***indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti***", questa misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

3.2 **Indicatore di coerenza del "Valore Aggiunto lordo per addetto"**

Con riguardo all'altro indicatore "***Valore aggiunto lordo per addetto***", il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti "*economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente*".

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti/lavoratori interinali/vaucher**, per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese "con dipendenti" il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

3.3 Indicatore di coerenza del “MOL sui ricavi”

La formula del calcolo dell'indicatore di coerenza del MOL sui ricavi, pur distinguendo attraverso un diverso valore soglia tra le imprese con dipendenti e senza, non tiene conto della forma giuridica dell'impresa. In pratica essendo definito un unico valore soglia per le imprese con dipendenti, ad esempio, l'impresa di 4 soci più un dipendente, supera più facilmente il valore soglia rispetto all'impresa individuale con 4 dipendenti, che di fatto ha la stessa struttura potenziale di marginalità.

3.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4. DATI E INFORMAZIONI NEI MODELLI

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi. Non essendo stata fornita in riunione la documentazione per l'individuazione delle informazioni utilizzate per “l'analisi discriminante”, non siamo in grado di proporre le possibili informazioni potenzialmente eliminabili o accorpabili. Tuttavia laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi si propone la loro eliminazione.

4.2 Tipologia di attività: numero di ore

La sezione relativa alla “Tipologia dell'attività”, derivante dall'acquisizione delle informazioni quadro Z, è molto complicata e troppo dettagliata soprattutto nel **numero di ore** da indicare con riferimento a quelle lavorate nel periodo d'imposta suddiviso per le diverse attività. Visto che entrano in formula di regressione solo per il loro valore totale, ed in modo marginale, si propone una loro aggregazione mantenendo la significatività delle sole informazioni rilevanti nell'assegnazione ai cluster.

4.3 Tipologia di attività: Disinfezione/sanificazione

La descrizione utilizzata (ex Z03) non pare essere realistica in quanto l'attività di sanificazione è intrinseca all'attività di pulizia in generale. Conseguentemente sarebbe necessario modificare la descrizione lasciando nel rigo la sola “disinfezione”, ed integrando la sanificazione nelle altre attività di pulizia (ragionevolmente rigo ex Z01).

4.4 Tipologia di attività: modalità di compilazione - istruzioni

Come emerso nel corso della revisione, nelle istruzioni alla compilazione della sezione relativa alla “Tipologia dell'attività”, occorre precisare quanto segue: **“Si precisa che nel computo delle ore devono essere considerate solo le ore effettivamente fatturate dall'impresa ai clienti; sono quindi escluse le ore degli *indiretti* (es.: addetti amministrativi/commerciali), o le ore lavorate dagli addetti *diretti* ma per le quali non è stato possibile fatturare un corrispettivo al cliente nel periodo d'imposta”**.

Le eventuali precisazioni attualmente presenti nelle istruzioni non compatibili devono essere eliminate.

4.5 **Commercio di prodotti detergenti**

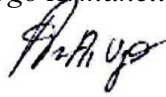
Nel settore sempre più imprese stanno affiancando alla attività di servizi di pulizia l'attività di vendita di prodotti per l'igiene e la pulizia. Per tale ragione si propone di inserire nel quadro "Z" un rigo dove si chiede se viene svolta l'attività di commercio di prodotti per la pulizia, chiedendo eventualmente anche i ricavi conseguiti.

4.6 **Altre attività di prestazioni**

Anche per fronteggiare la forte crisi sempre più imprese stanno affiancando all'attività di servizi di pulizia, altre attività di prestazioni non rientranti nello studio di settore in oggetto. Ciò giustificherebbe, peraltro, la rilevante entità dichiarata da molte imprese di realizzare ricavi da "altre" attività. Tra queste potrebbero esserci i "servizi di portierato", i "servizi di facchinaggio" e i servizi di "smontaggio/montaggio mobili", i "servizi di trasloco" e i servizi di "svuotamento pozzi neri". Per tale ragione si propone di inserire nel quadro "Z" alcuni rigi, aventi la funzione di "di cui" riferito alla percentuale indicata di "altro" nella "Tipologia di attività".

Nel rimanere a disposizione per ogni e/o qualsiasi chiarimento, cordiali saluti.

Per Confartigianato Imprese di Pulizia
Il Presidente
(Ugo Armanetti)



Per CNA
Il Responsabile
Mario Turco



FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

Prot. n. 124/MC

Egr. Capo Ufficio

Dr. Massimo VARRIALE

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Accertamento

Settore Governo dell'accertamento

Ufficio Studi di settore

e mail:

dc.acc.studisetto@agenziaentrate.it

p.c. Spett.le **SOSE**

- Dott.ssa Marina Eusebio

(meusebio@sose.it)

- Dott. Fabio Zaccaria

(fzaccaria@sose.it)

Roma, 20 novembre 2014

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG72A** relativo al settore del **Trasporto con Taxi e Noleggio con conducente**

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute rispettivamente al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni ed alle scelte politiche di settore che hanno contribuito a disequilibrare il mercato anche rispetto all'incremento di contingenti autorizzativi

Distorcendo così un equilibrio di mercato già colpito dalla crisi più generalizzata che induce, laddove possibile, l'utenza ad un maggior ricorso di servizi pubblici alternativi all'esigenza di mobilità.

Tali aspetti evidenziano la necessità di conoscere il livello di offerta complessiva dei servizi pubblici non di linea (titoli autorizzativi rilasciati dai comuni), oggetto dello studio, al di là di quelli rilevati dal cluster dello studio di settore WG72A e cogliere così la totalità degli esercenti la stessa attività nell'ambito dello stesso mercato anche al fine dell'individuazione di correttivi puntuali.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, le capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

1

Confederazione Nazionale dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa





FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0122756 del 29/9//2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Costo del carburante

Il costo del consumo di carburante è suscettibile di oscillazioni legate all'andamento del prezzo del petrolio. Occorre quindi riproporre il meccanismo di correzione della stima dei ricavi in funzione dell'andamento dei prezzi dei carburanti tenendo altresì conto del tipo di carburante utilizzato.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore della percorrenza giornaliera per l'attività di taxi

L'indicatore potrebbe determinare l'incoerenza nei casi in cui nei giorni lavorativi considerati siano compresi giorni in cui i servizi effettuati sono pochi e vedono lunghi periodi di inattività in attesa di corse da effettuare.

Occorre quindi che siano considerati adeguati correttivi in quanto tali fermi macchina sono sempre più frequenti e dovuti anche all'effetto della crisi congiunturale in atto che ha fortemente colpito il settore del trasporto con taxi.

2



FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del **“margine per addetto non dipendente”** occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al **“Margine per addetto non dipendente”**, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore *“misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margine”*.

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto **“margine”** ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell'**“Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”**. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore **“margine per addetto non dipendente”** prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in



FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il **"margine per addetto non dipendente"** viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all'**"indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti"**, questo misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno gli automezzi in leasing/noleggio ovvero non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che hanno il valore degli automezzi già ammortizzato.

Soprattutto con riferimento ai cluster relativi al servizio taxi i valori soglia dell'indicatore sono troppo selettivi in quanto il coefficiente previsto pari a 1, ricade normalmente tra il 13/15 *ventile* rendendo incoerente 3 imprese su 4.

3.2 Costi di ammortamento dell'Avviamento

Con riguardo all'indicatore di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti, la presenza nel conto economico di quote di ammortamento relative all'avviamento determina l'incoerenza delle imprese.

A tale riguardo occorre sottolineare che le imprese che sostengono tale costo lo fanno esclusivamente per acquisire, di fatto, la licenza per l'esercizio dell'attività, senza che determini maggiori potenzialità di ricavi rispetto alle imprese che acquisiscono la possibilità di esercitare l'attività senza sostenere tali costi.

3.3 Costi dei carburanti per chilometri percorsi

Con riguardo a tale indicatore il valore soglia utilizzato, fatta eccezione per le auto ibride, non distingue tra gli altri tipi di carburante. Conseguentemente potrebbero determinarsi delle anomalie nella coerenza tenuto conto che il costo a chilometro del carburante per auto a benzina o gasolio è molto superiore a quello delle auto a metano/GPL.

3.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla



FITA

Unione Nazionale Imprese di Trasporto

Sede Nazionale

00162 Roma – Piazza M. Armellini 9/A

Tel (06) 441881

E Mail : fitafita@cna.it

Sede di Bruxelles

ISB – 36-38, Rue Joseph II – 1000 – Bruxelles

Tel + 322 2307440

Fax + 322 2307219 – E-Mail : info@isbineurope.eu www.cnafita.it

base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4 Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Partecipazione a consorzi/cooperative di trasporti

Al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi si ritiene di suggerire di modificare il testo del rigo denominato "*Partecipazione a consorzi/cooperative di servizi*" sostituendo il termine "*Partecipazioni a...*" in "*Utilizzo di servizi di...*".

4.3 Utilizzo del servizio di radio-taxi

Al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi si ritiene di suggerire di modificare il testo del rigo denominato "*Numero di giorni di utilizzo del collegamento radio-taxi (solo se non utilizzato per l'intero periodo d'imposta)*" sostituendo il termine "...utilizzo..." in "...disponibilità...".

4.4 Assicurazioni RCA

Al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi si ritiene di suggerire di specificare nelle istruzioni alla compilazione del rigo relativo ai *Costi specifici: Assicurazioni RCA* , che devono essere considerate esclusivamente le assicurazioni obbligatorie.

4.5 Presenza POS in auto

Si ritiene possa essere utile in previsione della prossima revisione, acquisire le informazioni relative alla presenza, in auto, del POS e dei relativi costi di gestione sostenuti.

Nel rimanere a disposizione per ogni e/o qualsiasi chiarimento, cordiali saluti.

**Il Responsabile Nazionale FITA
Mauro Concezzi**

Roma, 26 novembre 2014

**Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore**

e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG72A** relativo al settore del **Trasporto con Taxi e Noleggio con conducente**

Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni. E noto infatti che in un contesto di generalizzato, anche il settore risente di un maggior ricorso, dove possibile da parte degli utenti, dei mezzi pubblici collettivi.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, le capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un parere favorevole sulla revisione effettuata allo studio di settore se recepite le osservazioni di seguito riportate ed emerse anche nel corso delle riunioni di validazione.

Così come richiesto nella Vs nota 0122756 del 29/9//2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

1. Stima dei ricavi

1.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colpino l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1.2 Costo del carburante

Il costo del consumo di carburante potrebbe essere suscettibile di oscillazioni legate all'andamento del prezzo del petrolio. Occorre quindi mantenere il meccanismo di correzione della stima dei ricavi in funzione dell'andamento dei prezzi dei carburanti tenendo altresì conto del tipo di carburante utilizzato.

2 Indicatori di normalità economica

2.1 Indicatore della percorrenza giornaliera per l'attività di taxi

L'indicatore potrebbe determinare l'incoerenza nei casi in cui nei giorni lavorativi in alcuni periodi dell'anno nei territori a forte stagionalità, vi siano compresi giorni in cui i servizi effettuati non consentono di raggiungere la soglia minima dei chilometri percorsi.

Si suggerisce di considerare adeguati correttivi in quanto tali fermi macchina sono sempre più frequenti.

3 Indicatori economici di coerenza

3.1 Indicatori di coerenza “Margine per addetto non dipendente” e “Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti”

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del “**margin**e per addetto non dipendente” occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto in alcuni casi possono determinare l'incoerenza di molte imprese che a causa della crisi sono poste ai margini.

Sempre con riferimento al “*Margine per addetto non dipendente*”, così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, “*misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del “margin*e”..

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti per le ragioni sopra esposte.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto “*margin*e” ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell’“*Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti*”. Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore “*margin*e per addetto non dipendente” prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica, determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione

aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai conclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il “*margine per addetto non dipendente*” viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all’*“indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti”*, questa misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno gli automezzi in leasing/noleggio ovvero non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che hanno il valore degli automezzi già ammortizzato. Soprattutto con riferimento ai cluster relativi al servizio taxi i valori soglia dell'indicatore sono troppo selettivi in quanto il coefficiente previsto pari a 1, ricade normalmente tra il 14/15 ventile rendendo incoerente 3 imprese su 4.

3.2 Costi di ammortamento dell'Avviamento

Con riguardo all'indicatore di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti, la presenza nel conto economico di quote di ammortamento relative all'avviamento determina l'incoerenza delle imprese.

A tale riguardo occorre sottolineare che le imprese che sostengono tale costo lo fanno esclusivamente per acquisire, di fatto, la licenza per l'esercizio dell'attività, senza che determini maggiori potenzialità di ricavi rispetto alle imprese che acquisiscono la possibilità di esercitare l'attività senza sostenere tali costi.

3.3 Costi dei carburanti per chilometri percorsi

Con riguardo a tale indicatore il valore soglia utilizzato, fatta eccezione per le auto ibride, non distingue tra gli altri tipi di carburante. Conseguentemente potrebbero determinarsi delle anomalie nella coerenza tenuto conto che il costo a chilometro del carburante per auto a benzina o gasolio è molto superiore a quello delle auto a metano/GPL.

3.4 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4 Dati e informazioni nei modelli

4.1 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

4.2 Assicurazioni RCA

Al fine di evitare errori di compilazione del modello degli studi si ritiene di suggerire di specificare nelle istruzioni alla compilazione del rigo relativo ai *Costi specifici: Assicurazioni RCA* , che devono essere considerate esclusivamente le assicurazioni obbligatorie.

4.3 Presenza POS in auto

Si ritiene possa essere utile in previsione della prossima revisione, acquisire le informazioni relative alla presenza, in auto, del POS e dei relativi costi di gestione sostenuti.

Il Presidente
Alessandro Nordio



URI

Unione dei Radiotaxi d'Italia

Via del Casale Lumbroso, 167

00166 Roma

Agenzia delle Entrate

Dir. Centrale Accertamento

Settore Governo dell'acc.

Uff. studi di settore

Oggetto: osservazioni relative allo studio di settore WG72A.

Codice attività:

49.32.10 – trasporto con taxi

Riguardo allo studio di settore di cui in oggetto si fanno le seguenti osservazioni in particolare per quanto attiene alla **funzione di stima dei ricavi e all'analisi di coerenza**.

In particolare si osserva come l'utilizzo di un muletto (auto sostitutiva), pratica abbastanza diffusa nel settore del trasporto taxi su tutto il territorio nazionale, obbligando il tassista a farne menzione nello studio di riferimento, sia come numero di vetture a lui intestate, sia per quanto attiene al valore complessivo dei beni strumentali utilizzati, causa degli effetti distorsivi nel calcolo dello stesso studio.

Si ricorda, infatti, che in qualunque ipotesi e circostanza, il tassista anche se coadiuvato da un collaboratore familiare o da un sostituto alla guida in genere, è sempre solo nello svolgimento della propria attività di impresa, pertanto, anche i mezzi di locomozione seguono la stessa regola.

Si invita l'Agenzia delle Entrate a porre l'attenzione su tale aspetto, auspicandoci che in un prossimo futuro gli effetti distorsivi riguardo all'intestazione di una seconda vettura taxi possano essere opportunamente sterilizzati.

Roma, 01.10.2014

Unione dei Radiotaxi D'Italia

URI TAXI

Via del Casale Lumbroso, 167

00166 Roma

Agenzia delle Entrate

Dir. Centrale Accertamento

Settore Governo dell'acc.

Uff. studi di settore

Oggetto: osservazioni relative allo studio di settore WG72A.

Codice attività:

49.32.10 – trasporto con taxi

Riguardo allo studio di settore di cui in oggetto si fanno le seguenti osservazioni in particolare per quanto attiene alla **funzione di stima dei ricavi e all'analisi di coerenza.**

- Anno in cui è stata rilasciata la licenza taxi dal comune di appartenenza

Dal prossimo studio di settore valido ai fini del periodo d'imposta 2014, occorrerà indicare nel quadro degli elementi specifici l'anno di assegnazione della licenza taxi da parte del Comune di appartenenza al fine di poter valutare la relativa anzianità di servizio.

Considerando che all'inizio di qualsiasi attività imprenditoriale l'esperienza maturata può avere una sua incidenza sul reddito prodotto, visto che è scontato un periodo di apprendistato, allo stesso modo occorrerebbe introdurre un indicatore che moduli la risposta dello studio di settore anche per i tassisti che continuano a svolgere la propria attività superati i 65 anni, visto che per questi ultimi la redditività dell'attività risulta, nella stragrande maggioranza dei casi, più bassa rispetto a quella di un tassista giovane.

Roma, 01.10.2014

Unione dei Radiotaxi D'Italia



C.L.A.A.I.

Confederazione Libere Associazioni Artigiane Italiane

Ufficio : Segreteria

Milano, 07 ottobre 2014

Prot.n. 153

Oggetto : Richiesta osservazioni relative allo studio di settore WG72A codice attività:

49,32.10 Trasporto con taxi

Spettabile

AGENZIA ENTRATE

Direzione Centrale Accertamento

Settore Governo dell'accertamento Ufficio Studi di Settore

ROMA

Formuliamo la presente a seguito della Vostra mail del 30 settembre 2014 relativa all'oggetto.

In merito allo studio di settore WG72A relativo al codice 49.32.10 – trasporto con taxi e 49.32.20 – trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente, che codesta spettabile Agenzia delle Entrate (Direzione Centrale Accertamento Settore Governo dell'accertamento Ufficio Studi di Settore) ha pubblicato, con la presente ci pregiamo unire le nostre considerazioni.

Si coglie di questa occasione per formulare un parere che spazia dallo studio di settore WG72A all'accertamento del reddito d'impresa.

1. Lo strumento degli studi di settore ha logica solo in presenza di azioni ripetute in modo simile come la produzione standardizzata delle grandi imprese industriali. Nella realtà quel tipo d'impresa, a motivo del fatturato, sono escluse per legge dall'accertamento con questo strumento.
2. Lo studio di settore WG72A non è il primo tentativo di rappresentare le attività identificate dai codici attività 49.32.10 e 49.32.20; dall'anno solare 2000 sono già state rilasciate le seguenti versioni SG72A, TG72A, UG72A e VG72A per cui ora si attende l'avvento della quinta release.
3. La quantità delle aziende operative è noto perché vincolate da stringenti norme e regolamenti.
4. I ricavi sono facilmente identificabili perché vincolati per legge.
5. Gli investimenti in beni strumentali ed i costi / ricavi di gestione sono di facile controllo perché tutte le imprese sono assoggettate all'obbligo della tenuta della contabilità.

6. Lo scenario in cui operano questi contribuenti è molto variato, rispetto a pochi anni fa, a causa delle novità introdotte dal mercato, dalla tecnologia e dalle normative degli enti territoriali; le variabili che negli anni si sono palesate, creando ovvi problemi al volume d'affari, sono:
- a) Car sharing;
 - b) Car pooling;
 - c) Bike sharing;
 - d) Taxi abusivi;
 - e) Metropolitana;
 - f) Autobus organizzati da società private come ad es. il Malpensa Shuttle;
 - g) Radio bus;
 - h) Taxi collettivo;
 - i) Società Uber.

7. L'andamento macro economico italiano, che da molti anni è in fase di costante recessione, non permette più di dare credibilità al sistema da coefficienti come, forse, poteva essere possibile nell'epoca in cui l'economia, nazionale e locale, creava speranza.

8. La figura del taxista è quella di un imprenditore anomalo; da una parte la redditività aziendale sarà limitata (ved. 4, 6 e 7) ma nel momento che cesserà l'attività cederà la "Sua" licenza assumendo così la fisionomia di un vero e proprio T.F.R. come è avvenuto negli ultimi sessant'anni.

9. Gli Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate, verificando che il contribuente ha raggiunto la "congruità", abbandonano l'applicazione dello studio di settore procedendo alla costruzione di propri modelli di redditività che creano sistematicamente contenzioso tributario per due ordini di motivi:

- a) non essendo stata svolta alcuna indagine sul contribuente non esistono documenti e/o prove di mancata applicazione di norme di legge tributaria;
- b) la mancanza di qualsiasi strumento chiarificatore come una sorta di nota metodologica. In pratica l'accertamento è basato sull'incostituzionale metodo della presunzione da presunzione.

Per quanto scritto non si può rilevare che, dopo tanti anni di tentativi, gli studi di settore continuano a non essere in grado di costruire certezze ma sono solo un mero indizio, d'altronde neppure gli uffici della pubblica amministrazione lo ritengono uno strumento affidabile.

Cordiali saluti.


IL SEGRETARIO GENERALE
(Dr. Marco Accornero)



Installazione e Impianti
Sede Nazionale
00162 Roma – Piazza Mariano
Armellini, 9/a
Tel (06) 441881 – 44188262
Tel + 322 2307442-429
Fax (06) 44249515 - E-Mail:
installazione.impianti@cna.it



Roma, 25 novembre 2014

Spettabile
Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Settore Governo dell'accertamento
Ufficio Studi di settore
e-mail: dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it

Oggetto: Osservazioni sulla revisione dello studio di settore **WG75U** relativo al settore dell'**installazione di impianti**.

1. Premessa

Il settore si trova in forti difficoltà dovute al persistere della congiuntura economica in atto ormai da molti anni. Inoltre si osserva l'espandersi del fenomeno di forme di abusivismo negli interventi di manutenzione ordinaria, non richiedenti particolari abilitazioni e dotazioni di beni strumentali, che contribuiscono all'erosione di quote di mercato e al ribasso dei prezzi a danno delle imprese regolari.

In tale contesto, quindi, anche lo studio di settore potrebbe risultare non idoneo a rappresentare in maniera corretta il settore e soprattutto non in grado di cogliere, in determinate situazioni, la capacità produttive in termini di ricavi delle imprese.

Pur condividendo la necessità di un monitoraggio del settore attraverso lo strumento dello studio, occorre però che siano date indicazioni agli uffici territoriali di estrema cautela nella valutazione dei risultati dell'applicazione dello studio di settore in fase accertativa e di controllo.

Si ritiene quindi di esprimere un'**astensione sulla revisione** effettuata allo studio di settore subordinando il parere favorevole alla verifica dell'operatività dei correttivi di crisi sia in termini congruità che di coerenza.

Così come richiesto nella Vs nota n. 0118518 del 19/09/2014 si formulano le osservazioni secondo i raggruppamenti indicati.

2. Stima dei ricavi

2.1 Correttivi crisi sulla stima dei ricavi

Visto il perdurare della crisi economica occorre prevedere adeguati correttivi congiunturali che colgano l'effettivo impatto della stessa sui periodi d'imposta di applicazione dello studio rispetto alla base dati utilizzata per la revisione. Ciò in considerazione del fatto che ben lungi ancora dall'essere usciti da una congiuntura economica negativa che persiste ormai da anni e che i pochi e timidi segnali di controtendenza non possono certo essere considerati come se la crisi fosse finita. Oltre ai **correttivi settoriali** (differenziati per cluster e territorio) dovranno altresì essere riproposti i **correttivi individuali** al fine di cogliere eventuali rigidità strutturali delle imprese che non riescono a rendere flessibile la propria struttura aziendale in funzione del fabbisogno produttivo effettivo.

1

Confederazione Nazionale *dell'Artigianato e della*
Piccola e Media Impresa

Confartigianato Imprese

Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374
329 • Fax 06.77260735
www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it

2.2 Valore dei beni strumentali

Si ritiene che occorra prevedere un nuovo criterio di attribuzione dei ricavi relativamente al valore dei beni strumentali in funzione del loro effettivo utilizzo. L'attuale meccanismo non tiene infatti conto dell'effettivo contributo di tali risorse alla produzione dei ricavi. Si pensi all'utilizzo di alcuni beni di costo elevato ma con un basso indice di produttività quali ad esempio ponteggi, piattaforme, macchine saldatrici per polietilene. A causa delle loro caratteristiche (schede elettroniche di durata limitata) detti beni richiedono sostituzioni, revisioni e tarature periodiche (piattaforme aeree, rilevazioni segnali, analizzatori gas e combustione,...) con conseguenti costi di revisione e manutenzione periodica. Inoltre la continua evoluzione dei materiali (dall'acciaio, al polietilene, al multistrato, impianti domotici) richiede continuamente investimenti in nuove attrezzature specifiche senza però abbandonare quelle già esistenti. Tali maggior costi devono essere sostenuti a parità di ricavi.

Altro esempio è la sincronizzazione degli impianti. Per tale attività risulta indispensabile l'informatizzazione delle imprese. In particolare, vi sono tanti PC dedicati quanti sono i software adottati. A causa dell'incompatibilità dei vecchi software con i nuovi sistemi operativi si rende spesso necessario conservare i vecchi PC, con accumulo della dotazione strumentale esistente. E' inoltre frequente la presenza di attrezzatura utilizzata sporadicamente per interventi su impianti obsoleti (vecchie caldaie, ecc.), una o due volte l'anno.

Pertanto si chiede l'adozione di un correttivo ribadendo l'importanza di ponderare il contributo assegnato al complesso dei beni strumentali al loro effettivo utilizzo e alla loro vetustà. Si potrebbero a tal fine utilizzare gli indici di utilizzo dei macchinari elaborati dalle Camere di Commercio.

2.3 Fornitura prodotti installati al cliente e allo stesso riaddebitati

Si segnala che appare poco significativo il correttivo applicabile in presenza di costi sostenuti per l'acquisto di prodotti installati ai clienti e ad essi riaddebitati. Si ritiene che lo stesso debba ampliato ed esteso a tutti i cluster al fine di tener conto del minor ricarico sotteso.

2.4 Costi per servizi di installazione e manutenzioni affidati a terzi

Tali costi danno una diversa marginalità in termini di ricavi risultando generalmente più bassa poiché il ricavo è in parte o interamente ribaltato sul "terzo". Si ritiene che il correttivo individuato nel modello sia insufficiente e che debba essere ampliato ed esteso a tutti i cluster al fine di tener conto della minor marginalità attesa.

2.5 Costi formazione apprendisti

Le imprese con dipendenti apprendisti sono tenute agli obblighi formativi per i propri dipendenti, in particolar modo quelli in materia di sicurezza negli ambienti di lavoro. Laddove l'impresa sia di piccole dimensioni l'assenza e i costi connessi alla partecipazione del percorso formativo riducono la potenzialità produttiva dell'impresa in modo molto più consistente rispetto alle imprese più strutturate. Occorre quindi prevedere in un correttivo che colga tale situazione nelle imprese di più piccole dimensioni. Nel frattempo occorre siano date indicazioni di cautela agli uffici territoriali affinché tengano conto di tale riduzione di produttività/maggiore incidenza di costi indiretti, nelle imprese di più piccole dimensioni.

2.6 Soci/collaboratori

Si osserva che le imprese caratterizzate dalla presenza di soci e/o collaboratori evidenziano talvolta livelli di ricavi sovrastimati. Ciò tende a verificarsi quando la presenza del socio/collaboratore è limitata all'ambito amministrativo dell'attività svolta. Pertanto si ritiene che l'incidenza di tali figure nella stima di ricavi possa risultare eccessiva se confrontato al loro reale contributo all'attività e alla produzione dei ricavi. Inoltre l'attività è caratterizzata da particolari e onerosi obblighi burocratici che costringono il socio/collaboratore a dedicare molto tempo alle mansioni amministrative rispetto alle attività produttive in senso stretto. Si riducono, a parità di altre condizioni, pertanto ricavi e margini. L'impatto di tutto quanto detto è tanto più rilevante quanto più è ridotta la struttura dell'azienda. Si suggerisce, pertanto, l'introduzione di un correttivo che tenga conto di tali modalità organizzative.

Confederazione Nazionale <i>dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa</i>	Confartigianato Imprese Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374 329 • Fax 06.77260735 www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it
--	---

2.7 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che la stima dei ricavi potrebbe non corrispondere alle reali capacità di realizzazione dei ricavi stante la loro "marginalità economica"

3. Indicatori di normalità economica

3.1 Indicatore dell'incidenza dei costi residui

L'indicatore verifica che le voci di costo relative agli oneri diversi di gestione e alle altre componenti negative costituiscano una plausibile componente residuale di costo. Questa voce potrebbe tuttavia essere interessata da componenti straordinari che potrebbero far scattare la segnalazione di anomalia dell'indicatore. Il riferimento è all'Irap sulle spese del personale e al 30% dell'Imu, entrambe deducibili e, dal 2014, della componente Tasi dovute dalle imprese. Tali componenti possono generare, come detto, un anomalo funzionamento dell'indicatore in argomento. Pur consapevoli della possibilità di ricalcolare l'indicatore depurato da dette componenti di costo che alterano il comportamento dell'indicatore, l'esito resta pur sempre quello della "non normalità" del soggetto: pertanto si chiede che la suddetta non normalità venga corretta. L'ipotesi da considerare potrebbe essere quella di acquisire i dati necessari a neutralizzare tali componenti ai fini del calcolo dell'indicatore, o, in alternativa, prevedere nelle istruzioni che tali componenti siano indicate, anziché nel rigo "Oneri diversi di gestione", nel rigo relativo agli "Oneri straordinari". Tale ultima soluzione si ritiene la più idonea in quanto consentirebbe la neutralizzazione delle componenti già per il 2014 (senza dover attendere la prossima revisione dello studio) e tale soluzione nella base dati su cui è stato determinato il valore soglia dell'indicatore non erano presenti le principali voci citate (es.: Tasi, 30% dell'IMU e per l'IRAP solo in quota minima).

4. Indicatori economici di coerenza

4.1 Indicatori di coerenza "Margine per addetto non dipendente" e "Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti"

Nello studio sono presenti indicatori che mirano a determinare il grado di **efficienza, produttività e redditività** delle imprese.

Nello specifico due sono gli indicatori che si ritiene debbano essere modificati o adattati alle effettive condizioni economiche in cui operano le imprese:

- Margine per addetto non dipendente;
- Indice di copertura del costo dei beni di terzi e degli ammortamenti.

Con particolare riguardo all'indicatore del "**margine per addetto non dipendente**" occorre rilevare che, anche se costruito sulla sola platea delle imprese senza dipendenti, i valori soglia definiti a livello di singolo cluster sono troppo selettivi in quanto determinano l'incoerenza di molte imprese che, pur operando in un periodo di forte crisi, stanno cercando di sopravvivere mantenendo livelli minimi di copertura dei costi e riducendo la propria marginalità.

Sempre con riferimento al "**Margine per addetto non dipendente**", così come evidenziato nelle note tecniche e metodologiche che accompagnano i modelli studi di settore evoluti nel 2013, l'indicatore "misura il contributo di ciascun addetto non dipendente alla creazione del "**margine**".

Al riguardo occorre nuovamente sottolineare che tale analisi presenta notevoli limiti specie in momenti di forte congiuntura economica negativa come quelli in atto.

Gli imprenditori, in situazione di crisi, infatti, cercano di mantenere in vita l'impresa, in attesa di una auspicata uscita dalla crisi stessa, contraendo i loro margini di guadagno. Ciò determina, in primis, una riduzione del cosiddetto "**margine**" ed, inoltre, l'impossibilità di coprire tutti i costi della struttura aziendale, soprattutto quelli privi di manifestazione finanziaria quali gli ammortamenti, determinando, quindi, significative incoerenze anche nell' "**Indice di copertura del costo per il godimento dei beni di terzi e degli ammortamenti**". Conseguentemente, l'individuazione dei valori soglia minima nell'indicatore "**margine per addetto non dipendente**" prescindendo, oggi, da un adattamento in base alla congiuntura economica,

Confederazione Nazionale <i>dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa</i>	Confartigianato Imprese Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374 329 • Fax 06.77260735 www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it
--	---

determina inevitabilmente anomalie negli esiti della coerenza che non possono essere attribuiti alla gestione aziendale né possono penalizzare le imprese nella valutazione complessiva dello studio di settore. Si rammenta infatti che la base dati utilizzata per la costruzione dello studio è riferita al periodo di imposta 2012, periodo in cui la crisi era manifesta ma l'economia non era ancora in recessione come ormai proclamata nel 2014. Vale, infine, la pena evidenziare che, per le numerose imprese individuali con un solo addetto (il titolare), il "**margine per addetto non dipendente**" viene, sostanzialmente, a coincidere con il risultato d'esercizio. E' di tutta evidenza come questo sia direttamente interessato da una serie di variabili che andrebbero attentamente valutate (età dell'imprenditore, anzianità dell'impresa, valore dei beni strumentali impiegati, altre attività eventualmente svolte dall'imprenditore, ecc.), anche al fine di cogliere situazioni di **marginalità economica**. Aspetti, questi, che, peraltro, non si è riusciti neppure a cogliere nella stima del ricavo di congruità.

Con riferimento all' "**indicatore di copertura per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti**", questa misura, in termini economici, la capacità dell'impresa a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati. Dall'analisi degli esempi, da una parte risultano penalizzate le imprese che hanno costi per l'utilizzo di beni di terzi (es.: leasing) e beni strumentali non completamente ammortizzati, mentre dall'altra risultano coerenti le imprese che non hanno beni di terzi o che hanno lo stock di beni strumentali già ammortizzato.

Può pertanto affermarsi che l'indicatore in argomento tende quindi ad essere pro-ciclico perché penalizza chi investe in beni strumentali, con notevole sforzo economico-finanziario, per uscire dalla crisi.

4.2 Indicatore di coerenza del "Valore Aggiunto lordo per addetto"

Con riguardo all'altro indicatore "**Valore aggiunto lordo per addetto**", il mantenimento dell'occupazione a scapito della marginalità dell'impresa comporta l'impossibilità di raggiungere i valori soglia minima scelti in quanto ritenuti "economicamente plausibili con riferimento alle pratiche osservabili nel settore, nel cluster specifico e in relazione alla presenza del personale dipendente".

Si evidenzia inoltre che la presenza di **apprendisti** per tale indicatore, può alterare il risultato della coerenza poiché tali figure sono considerate alla stessa stregua dei lavoratori già adeguatamente formati e/o fortemente specializzati, quindi, come se fossero ugualmente produttivi. Nell'analisi di congruità, al costo delle retribuzioni relative agli apprendisti è applicato un correttivo proporzionato al periodo di apprendistato, ai fini della stima dei ricavi. Analogo correttivo proporzionale alla riduzione dei ricavi potrebbe essere applicato al numero di addetti con qualifica di apprendisti prima che questi siano utilizzati nel calcolo del numero di addetti complessivi su cui calcolare il Valore aggiunto lordo.

Ulteriore problematica rilevata con riferimento a tale indicatore, riguarda i casi in cui la presenza di addetti dipendenti per ridotti periodi (rif.giornate retribuite/costi per retribuzioni di lieve entità), comporta l'assegnazione dell'impresa al gruppo delle imprese "con dipendenti" il cui valore soglia è nettamente superiore a quello delle imprese senza dipendenti. Sarebbe quindi opportuno prevedere un correttivo che riduca l'effetto di tale anomalia (es.: franchigia di gg retribuite sul totale degli addetti che, se al di sotto di una determinata incidenza %, riqualifichi l'impresa tra quelle senza dipendenti, ovvero, riduzione del valore soglia previsto per le imprese con dipendenti laddove la presenza di personale dipendente è scarsamente rilevante).

4.3 Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi

L'indicatore, dato dall'incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi, potrebbe dare un'incoerenza a causa della presenza di "**Costi per servizi di installazione e manutenzione affidati a terzi**" a causa della loro ridotta marginalità.

Inoltre l'eventuale incoerenza può variare anche molto in relazione al fatto che venga utilizzato materiale acquistato in proprio ovvero fornito dal cliente. Tali circostanze caratterizzano l'attività specifica di ogni singola azienda ma non sono affatto omogenee nell'ambito di ciascun cluster: si ritiene pertanto che le medie di settore non abbiano un significato informativo e statistico e, soprattutto, che le stesse non possano essere utilizzate per individuare comportamenti cosiddetti virtuosi. In particolare si osserva che tale indice evidenzia un'incoerenza più elevata per i contribuenti del settore idraulico, settore nel quale è più facile trovare imprese strutturate che affidano le lavorazioni a terzi e nel quale vengono spesso installati beni più costosi (caldaie, bruciatori, condizionatori,...) in relazione ai quali la circostanza che i detti beni siano acquistati e rivenduti dall'installatore piuttosto che approvvigionati direttamente dal cliente fa variare anche di molto l'indice.

Confederazione Nazionale <i>dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa</i>	Confartigianato Imprese Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374 329 • Fax 06.77260735 www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it
--	--

4.4 Resa del capitale rispetto al valore aggiunto lordo

L'indicatore "resa del capitale rispetto al valore aggiunto" tiene conto anche dei beni in dotazione ma che sono utilizzati sporadicamente: sono costi che non rendono. Va valutata l'ipotesi di introdurre un correttivo sull'indicatore in termini di utilizzo del bene affinché intervenga nel caso in cui vi siano beni scarsamente utilizzati.

Dagli esempi emergono casi in cui i soggetti offrono una buona situazione economica tale da non giustificare le incoerenze riscontrate soprattutto in casi di diversificazione dell'attività svolta che impongono comunque la presenza di taluni beni strumentali al proprio interno.

4.5 Correttivi crisi nella valutazione della coerenza

Occorre prevedere che per tutti gli indici di coerenza siano determinati adeguati correttivi da applicare ai valori soglia determinati per lo studio sulla base dati di riferimento, alla stregua di quelli determinati per la stima dei ricavi.

4.6 Soggetti marginali (ex minimi)

Occorre individuare dei criteri che consentano l'analisi separata dei soggetti che erano nel regime dei minimi o che pur avendone i requisiti applicano il regime ordinario/semplificato. Per tali tipologia di soggetti occorre infatti considerare che i valori soglia utilizzati nell'analisi di coerenza potrebbero non corrispondere alle condizioni di "marginalità economica" dell'impresa.

5. Dati e informazioni nei modelli

5.1 Innovazione tecnologica e formazione

Le nuove tecnologie e le nuove normative richiedono notevoli investimenti in **nuove strumentazioni** e continua formazione per abilitare le imprese a svolgere le relative attività. L'aggiornamento e l'utilizzo di nuovi hardware e software sono diventati indispensabili per l'adeguamento alla normativa, come ad esempio la nuova normativa sui **gas fluorurati** (obblighi introdotti dal 2013 in base a DPR 43/2012). Più precisamente il nuovo obbligo colpisce le imprese che installano e riparano condizionatori. La normativa citata richiede una formazione specifica per il **conseguimento del "patentino"** (costi di formazione, sostenimento esame e iscrizione all'apposito registro regionale istituito presso la CCIAA del capoluogo di Regione con costi burocratici e sottrazione di ore di lavoro produttivo). L'adeguamento imposto cade, tuttavia, in un periodo particolare di forte contrazione del mercato. Al riguardo si segnala che oltre all'abilitazione del singolo operatore occorre abilitare/certificare anche la singola impresa. La certificazione dura 5 anni per l'impresa e 10 anni per il personale dipendente. Il patentino del dipendente è personale: se il dipendente si dimette l'azienda è costretta a rifare la formazione su nuovi addetti. Il mantenimento annuale delle certificazioni richiede ulteriori tempi di formazione e costi (€ 150 + 1 giornata di formazione per ogni soggetto + spese per il consulente + visita ispettiva dell'ente di certificazione + adempimenti connessi alla tenuta di specifica documentazione) per un totale medio annuo stimato in € 1.500.

Si ritiene che le stesse considerazioni possano essere estese a tutti quei casi in cui vengano richieste certificazioni, abilitazioni, aggiornamenti. A tal fine si evidenziano di seguito alcune tra le principali abilitazioni richieste:

1. Certificazione F-GAS (Gas fluorurati) per addetti e impresa (adempimenti duplicati: doppia certificazione, doppia registrazione nell'apposito registro);
2. Patentino di conduttore impianti termici in convenzione con gli enti locali competenti (province o comuni con più di 40.000 abitanti);
3. Certificato di Qualifica del Saldatore;
4. Formazione obbligatoria per i lavori in quota (per lavori eseguiti sopra i 2 metri – D.lgs 81/2008) e uso dei DPI;
5. Corso di pronto soccorso (D.lgs 81/2008);
6. Corso antincendio (D.lgs 81/2008);
7. Formazione per la compilazione delle dichiarazioni di conformità che attestano la realizzazione a regola d'arte di impianti nuovi o di interventi di manutenzione straordinaria (DM 37/2008);
8. Patentino per l'uso dei mezzi di sollevamento (D. Lgs. 81/2008)

Confederazione Nazionale <i>dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa</i>	Confartigianato Imprese Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374 329 • Fax 06.77260735 www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it
--	---

9. Formazione per la realizzazione di Impianti ad energia rinnovabile FER (es: fotovoltaico, solare termico, pompe di calore, biomassa – legna e pellet) art. 15 D. lgs 28/2011 e ss.mm.
10. Nelle regioni Lombardia e Piemonte, l'attività di manutenzione delle caldaie comporta anche la redazione di rapporto dell'intervento da trasmettere al catasto regionale, nonché l'esborso anticipato del costo dei "bollini" di validazione del rapporto di manutenzione (bollini doppi perché dovuti sia all'ente locale competente sia a regione Lombardia per la gestione del Catasto CURIT). A tali costi si aggiungono i costi amministrativi, interni o esterni, per la gestione dei bollini ed inserimento dei dati riportati nel rapporto di manutenzione nel catasto regionale informatico degli impianti termici (CURIT). Tali costi sono a carico delle imprese. In più i nostri manutentori devono anticipare il costo dei bollini con il rischio di subire perdite su crediti (spesso con i condomini). Questo sistema di informatizzazione dei dati contenuti nei rapporti di manutenzione dal primo agosto 2014 sarà obbligatorio anche per gli impianti a biomasse (stufe e caminetti chiusi), climatizzazione estiva e pompe di calore. Già in vigore per impianti geotermici.
11. Ora interviene anche il D.P.R 74/2013 che introduce ulteriori adempimenti per il monitoraggio e la manutenzione di tutte le tipologie di impianto: è prevista un'apposita attività di compilazione modulistica che richiede ore di formazione per gli operatori nonché tempi più lunghi per gli interventi (gli operatori devono, per ciascun intervento, compilare libretti di impianto, rapporti di manutenzione,.....).

Infine, lo svolgimento dell'attività è subordinato al sostenimento di notevoli costi per adempimenti burocratici: assicurazioni per responsabilità civile verso terzi, permessi per attività di cantiere, tempi per l'evasione delle pratiche burocratiche, piani di sicurezza, DUVRI, POS, SOA, ISO per le imprese che gestiscono impianti sopra i 350 kwh e per imprese più strutturate, costi e tempi per smaltimento rifiuti (tassa rifiuti e costo smaltimento rifiuti speciali) e gestione adempimenti previsti dalla normativa sulla privacy, ecc....

Rilevando che le ore di formazione e i relativi costi sottraggono tempo e risorse all'attività svolta, si ritiene opportuno prevedere un correttivo per sterilizzare nella funzione ricavo i costi di adeguamento normativo, inserendo appositi righe nel modello per l'indicazione:

- degli stessi (ad es. le spese per certificare l'impresa ammontano a circa euro 2.000)
- delle ore lavoro dedicate alla formazione (es. corso gas fluorurante: 10 giornate lavorative per ogni addetto).

Alcuni adempimenti (es. quello relativo ai gas fluorurati di cui al punto 1) non erano previsti nell'anno preso a riferimento per la costruzione dello studio (2012).

5.2 Bollini

Con riferimento ai **bollini** (di cui al precedente punto 10) relativi alle dichiarazioni di avvenuta manutenzione di impianti termici (L. n. 10/1991; D.Lgs. n. 192/2005, D.P.R. n. 74/2013) va chiarito se vanno indicati nel quadro F del modello o meglio non vadano proprio indicati nel conto economico essendo mere anticipazioni.

5.3 Automezzi

Nel valore dei beni strumentali sono compresi anche gli **automezzi**: al riguardo si ritiene che non si identifichi una diretta correlazione con i ricavi avendo tali beni una minore produttività. In alcune aree è condizionante anche la tipologia del mezzo e le possibilità di utilizzo in funzione dei vincoli della normativa antinquinamento (divieto di circolazione per Euro 0/1/2). Alcuni mezzi devono essere adeguati, sostituiti, in funzione della stringente normativa. Si segnala che accanto ai mezzi di trasporto ordinari vi sono anche quelli speciali, utilizzati per particolari tipologie di intervento. Si ritiene che il loro valore debba entrare nel valore dei beni strumentali solo in percentuale al loro reale grado di utilizzo.

Si suggerisce di individuare una percentuale di abbattimento per il valore dei mezzi di trasporto inserendo nel modello un campo che rilevi la percentuale di utilizzo per determinati beni (es. mezzi speciali).

5.4 Appalti settore pubblico

Chi opera nel settore pubblico subisce oneri straordinari legati alla normativa particolarmente stringente e ai lunghi tempi di incasso. Per la partecipazione a gare d'appalto ad evidenza pubblica le imprese debbono:

- avere le SOA (certificazioni per appalti pubblici) e la certificazione qualità (Iso 9001);
- sostenere notevoli costi legati allo studio della pratica e all'elaborazione di particolari preventivi nel rispetto della normativa.

In caso di vincita dell'appalto occorre osservare tutta la normativa con i relativi costi amministrativi-burocratici e i costi per gli oneri finanziari legati ai tempi di incasso estremamente dilatati.

<p>Confederazione Nazionale <i>dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa</i></p>	<p>Confartigianato Imprese Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374 329 • Fax 06.77260735 www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it</p>
---	--

Oltretutto alcuni gruppi/grandi imprese vincono le gare al massimo ribasso, subappaltando successivamente a prestatori d'opera che avanzano modeste richieste economiche perché spesso operano in un contesto di diffusa illegalità. Ciò comporta che le imprese artigiane si trovano a conseguire margini molto ridotti se vogliono anche esse vincere le gare al massimo ribasso.

Si propone di individuare un correttivo in modo da tenere conto delle percentuali di ribasso risultanti dal contratto di appalto. Idem per subappalti nei confronti di imprese aggiudicatrici di enti pubblici.

5.5 Subappalto

Una buona parte delle imprese del settore opera in subappalto. Pertanto lo svolgimento dell'attività è subordinata in tali casi alle condizioni dell'appalto principale e quindi sconta i prezzi imposti dall'appaltante producendo margini ridotti. Inoltre si stanno allungando i tempi di pagamento che mettono in difficoltà finanziarie le imprese.

Si accoglie positivamente la creazione di nuovi cluster specifici. Ciò nondimeno si ritiene di proporre l'individuazione di un apposito correttivo che tenga conto della ridotta marginalità delle imprese che lavorano in sub-appalto.

5.6 Pensionato

Si suggerisce di aggiungere nel modello per la prossima evoluzione l'informazione come già previsto in altri Studi se il titolare è pensionato. Ciò al fine di poter considerare che tali tipologie di soggetti potrebbero non esercitare, anche in modo non continuativo l'attività e comunque con criteri economici di gestione non normali e con la finalità di integrare il reddito di pensione/familiare.

5.7 Antennisti

L'attività usurante tipica del settore (antennisti in particolare ma anche impiantisti termoidraulici e elettricisti) fa diventare importante l'età e la condizione fisica del titolare, dei soci e dei dipendenti.

Si segnala l'opportunità di individuare un correttivo almeno per quei lavoratori che hanno raggiunto l'età pensionabile media (ca. 60 anni). Sarebbe opportuno inserire un campo per la rilevazione dell'età dei soci e del titolare.



5.8 Apporto lavorativo del titolare

Si sottolinea che sempre più nel settore, come in molti altri, i titolari delle imprese potrebbero esercitare l'attività non in modo continuativo e/o non per tutte le ore giornaliere potenziali. Visto che nelle società e per i collaboratori delle imprese familiari è possibile indicare la % di effettivo apporto lavorativo, occorre superare la presunzione che il titolare lavori sempre a tempo pieno, inserendo tale figura nel quadro A con la relativa % di apporto lavorativo sulla quale determinare autonomamente la quota dei ricavi corrispondenti e, consentendo così di ridurre il peso delle altre variabili sulle quali, di fatto, è attualmente "compreso" l'apporto lavorativo del titolare indipendentemente dall'effettivo apporto lavorativo del titolare.

5.9 Semplificazione

In ottica di semplificazione, è indispensabile ridurre il numero delle informazioni richieste nei modelli degli studi laddove queste non siano rilevanti nell'analisi discriminante e/o nella stima dei ricavi.

Distinti saluti

Per CNA (Carmine Battipaglia)	Il Presidente (Giovanni Barzaghi)
	

Confederazione Nazionale <i>dell'Artigianato e della</i> Piccola e Media Impresa	Confartigianato Imprese Via S. Giovanni in Laterano, 152 - 00184 Roma • Tel. 06.70374 329 • Fax 06.77260735 www.confartigianato.it • raffaele.cerminara@confartigianato.it
---	--