

ACCERTAMENTO

Medie di settore utilizzabili solo se comparabili

di **Maurizio Tozzi**

La [Corte di Cassazione, sesta sezione civile, con l'ordinanza n. 92](#) depositata in Cancelleria in data **7 gennaio 2014** (udienza del 28 novembre 2013, Presidente Dott. Cicala, rel. Dott. Caracciolo), interviene in maniera chiara **sull'utilizzo delle medie di settore in sede di accertamento**, sottolineando come tale modalità di controllo possa essere validamente applicata soltanto se **ricorra l'effettiva comparabilità delle condizioni di mercato delle aziende considerate**.

Non è raro incappare in meccanismi di accertamento che effettuano **generici richiami a medie di settore** estrapolate dal confronto con altre aziende, spesso e volentieri anonime.

Il contribuente è chiamato ad una sorta di "atto di fede", dovendo credere ciecamente a quanto riportato nell'avviso di accertamento e soprattutto alla circostanza che trattasi realmente del proprio settore di appartenenza.

In realtà sussistono diversi problemi e obiezioni a tale *modus operandi*.

In primo luogo ricorre un **vizio di motivazione dell'atto**, posto che lo stesso dovrebbe essere completo nell'evidenziazione delle fonti informative alle quali si effettuano i richiami. Se un accertamento verso la ditta X, richiama i dati contabili di altre 10 aziende del settore, **senza evidenziarne le caratteristiche, la collocazione ed altre informazioni prioritarie (come ad esempio l'anzianità di presenza sul mercato, il fatturato, etc)**, è evidente che trattasi di un'informazione "monca", che non soddisfa affatto l'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria. La motivazione deve essere tale da **consentire l'invalidabile diritto alla difesa**, costituzionalmente garantito, tanto che le previsioni normative richiedono che all'atto siano allegati ulteriori documenti richiamati, ovvero ne siano riportati i dati essenziali.

Se ciò non accade, la **motivazione non è soddisfatta**.

Peraltro, altra "amena" caratteristica di tali accertamenti è che spesso e volentieri sono effettuate delle **medie delle percentuali di ricarico** di tali aziende comparate, **senza adeguate ponderazioni**. Si prenda in considerazione proprio il caso affrontato dalla sentenza *de quo*.

Trattasi di un'azienda che commercia fiori e piante in provincia di Milano, **con ricarico**

dichiarato del 75,21%, che è stato ritenuto non allineato a quello derivante dall'osservazione di un campione di aziende svolgenti la medesima attività in Milano e provincia, che invece è attestato alla percentuale del 130%.

Diversi gli interrogativi che possono spontaneamente sorgere. Anzitutto dove sono **geograficamente collocate tali aziende**. Se l'accertamento non riporta tale dato, è evidente che il contribuente non potrà mai sapere se la percentuale di ricarico più alta è abbinata realmente ad aziende che hanno un mercato simile o invece è fortemente influenzata dalla collocazione in zone più appetibili sul piano commerciale: appare evidente e facilmente desumibile, infatti, che **nel centro di Milano sarà oltremodo semplice ottenere ricarichi più elevati che in zona di periferia**.

Ma anche il fatturato delle aziende considerate non è da sottovalutare, così come la composizione dell'azienda medesima. Con fatturati elevati e un bel "giro d'affari", è magari possibile pensare a meccanismi di vendita più improntati alla "quantità" e con ricarichi minori, mentre se si hanno strutture "piccole", senza rigidità eccessive (come nel caso della ditta individuale, dove il guadagno è in prima persona), ecco che potranno sussistere ricarichi più elevati.

Ed infine è necessario comprendere anche la **modalità con cui l'attività è svolta**: un negozio di fiori e piante dedicato alle composizioni floreali, alle cerimonie o ancora a "eventi particolari", avrà prodotti e nicchie di mercato non comparabili con, magari, il negozio di fiori e piante collocato all'esterno di un cimitero.

In parole povere, il contribuente accertato **deve essere posto in grado di comprendere quali sono gli elementi del confronto**, pur conservando la *privacy* delle aziende considerate, illustrandone le caratteristiche in modo da individuare un campione significativo. Altrimenti **lo sforzo difensivo è immane**, brancolandosi nel buio.

La sentenza in commento recepisce *in toto* le descritte problematiche ed accoglie le doglianze del contribuente: "(...) *alla luce delle autosufficienti ricostruzioni degli elementi adottati in giudizio dalla parte contribuente, emerge dalla stessa considerazione della motivazione della sentenza impugnata che il giudice di merito – elusivamente – non ha tenuto conto di alcune delle inferenze logiche che possono essere desunte dalle anzidette circostanze, essendosi limitato il medesimo giudice ad assumere la sussistenza di una discrepanza nel confronto tra le percentuali di ricarico, senza previamente acclarare se detta discrepanza fosse rilevante, alla luce dell'effettiva comparabilità tra le condizioni di mercato delle aziende considerate. E ciò si dice non già come valutazione della giustezza o meno della decisione, ma come indice della presenza di difetti sintomatici di una decisione ingiusta (...)*".

In definitiva, non valutare adeguatamente la comparabilità del confronto proposto dall'Amministrazione finanziaria rappresenta un **chiaro vizio motivazionale**, meritevole di censura: la sentenza proposta, dunque, è un ottimo grimaldello per scardinare gli accertamenti **fondati acriticamente su anonime medie di settore**.