

ACCERTAMENTO

Accertamenti da studio di settore: attività difensiva pre-contenzioso

di **Massimo Chiofalo**

Da qualche mese, l'Agenzia sta notificando più "intensamente" ai nostri assistiti, che risultano **non congrui** alle risultanze degli studi di settore, **inviti al contraddittorio**: si contesta il mancato raggiungimento dell'obiettivo "ricavo puntuale" e si apre appunto un obbligatorio contraddittorio con il contribuente.

I fatti e le circostanze dedotte dall'Ufficio dovrebbero consentire a quest'ultimo di determinare
"prove concrete" di evasione, riscontrando:

1. anomalie nei dati dichiarati reiterate nel tempo;
2. incongruenza reiterata nel tempo della redditività dell'impresa;
3. anomalie dei dati contabili in relazione ai ricavi/compensi ed al reddito d'impresa dichiarato;
4. profili riguardanti la posizione reddituale dei singoli soci.

In questa delicata fase sarà necessario che, per ogni singolo fatto o circostanza utilizzata dall'Ufficio, vengano prodotte **adeguate controdeduzioni**. L'avviso di accertamento, se emesso, nelle motivazioni dovrà infatti indicare le ragioni che hanno indotto i verificatori a non tener conto delle giustificazioni del contribuente.

La Cassazione ha ormai pacificamente affermato il seguente principio di diritto:

*«la **motivazione dell'atto di accertamento** non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma **deve essere integrata** (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state **disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio** ... che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese».* (Cfr. Cass., SS. UU., sent. 18/12/2009, n. 26635; Cass., sent. 12 Dicembre 2013, n. 27822; Cass. sez. Civile, sent. 8/02/2012, n. 1864).

Dal

punto di vista operativo come ci dobbiamo comportare per difendere il nostro Cliente?

Preliminarmente, si deve

esaminare con attenzione l'invito al contraddittorio e verificare se i dati, indicati nello studio allegato all'invito, siano conformi a quelli comunicati dal contribuente. Poi va accertata la **corretta collocazione al cluster di appartenenza**: in caso contrario bisogna procedere alla contestazione in conseguenza alla diversa funzione ricavo degli studi.

Con riferimento alle situazioni nelle quali l'Ufficio riscontra “*anomalie nei dati dichiarati reiterata nel tempo*”, viene fatto espresso riferimento alle risultanze degli studi di settore dell'anno precedente e dell'anno successivo, contestando la reiterata non congruità nel triennio.

L'Agenzia, contestando la

non congruità nel triennio, non fa emergere la circostanza che il contribuente, sia nell'anno precedente che nell'anno successivo a quello esaminato, possa essere stato congruo per effetto dei correttivi anticrisi, o congruo e non normale, o si sia collocato naturalmente all'interno dell'intervallo di confidenza: sembra, si spera, un'anomalia di sistema, o una disattenzione del verificatore.

La

contestata incongruenza della redditività d'impresa reiterata nel tempo è invece riferita alla scarsa redditività del capitale investito nell'azienda. Nel caso in specie, sarebbe utile fare una **piccola ricerca di mercato**, tale da documentare attraverso fatti noti (anche aiutandosi con gli articoli di stampa specializzata), che le *performance* negative d'impresa sono legate ad una crisi di carattere generale.

Si suggerisce, altresì, di prendere a riferimento i tassi pubblicati dalla Banca D'Italia per gli investimenti di capitale a 12 mesi e verificare, comunque, la redditività nell'anno dell'impresa con il tasso di rendimento medio dei capitali, facendo gli opportuni paragoni.

Bisogna verificare poi se nell'anno in contestazione ci sono stati

eventi particolari che hanno potuto interessare la gestione dell'impresa: vendite straordinarie e/o a stock, eventi sinistrosi a cavallo di annualità, distruzione merce, autoconsumo, smaltimento autorizzato, calamità. Vanno evidenziati i fatti straordinari, che comunque dovevano essere già rilevati nel campo annotazioni dello studio inviato (se non lo si è fatto, meglio procedere a prescindere), ma solo se è disponibile documentazione probatoria quale copie di titoli di pagamento, fatture e scontrini, ddt, bollettari e quant'altro.

L'Ufficio, inoltre, rileva spesso come fatto anomalo la circostanza che il

reddito dichiarato dall'imprenditore sia più basso rispetto a quello che in media viene pagato ai propri dipendenti. Qualora il contribuente sia una società ed il socio anche lavoratore dipendente della stessa, è opportuno fare emergere la circostanza nel contraddittorio. Pur

risultando (in termini percentuali) la redditività dell'impresa marginale, sarà utile far rilevare quanto il costo salariale del socio/lavoratore incida negativamente sul risultato d'impresa e sulla redditività della stessa.

Con riferimento ai **profili reddituali dei soci**, la circostanza presenta qualche criticità in più: i soci di una società con redditi modesti, a volte anche in perdita, che non hanno altre fonti di guadagno, manifestano delle circostanze fattuali non sostenibili e che finiscono inevitabilmente per indirizzare l'eventuale contenzioso verso un risultato favorevole all'Agenzia.

L'Amministrazione, ultimamente, sta invitando al contraddittorio anche contribuenti che hanno **dichiarato ricavi all'interno dell'intervallo di confidenza** o che sono stati addirittura **congrui per effetto dei correttivi anticrisi**, così come contribuenti che **si discostano dal ricavo puntuale per differenze marginali**.

In realtà, come più volte ha affermato la giurisprudenza di merito, lo scostamento dei ricavi, per poter essere preso in considerazione legittimamente, deve essere **rilevante**.

Nella [circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008](#), l'Agenzia stessa aveva indicato come *"i contribuenti che si collocano "naturalmente" all'interno del cosiddetto intervallo di confidenza, devono, tenuto conto delle predette probabilità, **considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore**, in quanto si ritiene che i valori rientranti all'interno del predetto intervallo hanno un'elevata probabilità statistica di costituire ricavo/compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un'attività avente le caratteristiche previste dallo studio"*.

È quindi fondamentale **un'attenta attività di esame del contenuto dell'invito al contraddittorio** da parte del professionista e la predisposizione, da subito, di una linea difensiva coerente, con una memoria che punto per punto contesti le posizioni dell'Ufficio. Solo così sarà possibile affrontare l'eventuale contenzioso più serenamente, aumentando le probabilità di prevalere su **accertamenti troppo spesso poco "ragionati"**.