Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine
DIPARTIMENTO SCIENTIFICO

Via Cristoforo Colombo, 456 - 00145 ROMA
Tel. 06.5964901 - Fax. 06.5405012
Piva 06787981007 - CF 97237810581
Iscritta al n° 77/2001 del Registro delle Persone Giuridiche

Le Circolari della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

N. 10 del 22.09.2010

Oggetto: Studi di settore - Escluse le imprese in crisi Cig, Cigs, Procedura di mobilità – Licenziamenti collettivi

Con la recente sentenza di Cassazione n. 19136 – 10, depositata il 7 settembre 2010 è stato affrontato e risolto il tema dell'applicabilità degli studi di settore nelle realtà imprenditoriali che vivono una crisi economica

Va notato come l'interpretazione giurisprudenziale risulti conforme al contenuto normativo delle disposizioni che disciplinano l'applicazione degli studi di settore; infatti, la lettera c) del comma 4 dell'articolo 10 della legge 146/1998, prevede quale causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore il non normale svolgimento delle attività di impresa.

Con riferimento a tale disposizione, i modelli degli Studi individuano alcune delle ipotesi per le quali l'Agenzia delle Entrate ritiene soddisfatto il requisito del non normale svolgimento delle attività. Ma tali ipotesi, come espressamente indicato, costituiscono scenari esemplificativi e non esaustivi dei casi di anormalità nello svolgimento delle attività di impresa o di lavoro autonomo. E', quindi, in tale scenario che si inserisce il chiarimento contenuto nella sentenza in argomento, che prevede tra le ipotesi di non normale svolgimento delle attività di impresa anche la fattispecie della "crisi aziendale".

Tanto premesso, la sentenza della Suprema Corte, senz'altro apprezzabile, obbliga ad alcune riflessioni e considerazioni di carattere operativo. Se l'impresa in crisi è esclusa dall'applicazione degli studi di settore, ci si interroga su come e quando la stessa possa essere definita tale e su quali possano essere gli elementi che identificano tale fenomeno di criticità, tali da escludere l'applicazione dell'accertamento da studi.

Via Cristoforo Colombo, 456 - 00145 ROMA
Tel. 06.5964901 - Fax. 06.5405012
Piva 06787981007 - CF 97237810581
Iscritta al n° 77/2001 del Registro delle Persone Giuridiche

Non risulta agevole, infatti, individuare uno o più parametri *"stabili"* con cui delimitare con attendibilità il perimetro entro il quale una impresa si può considerare in "crisi", in modo da escludere l'applicazione dei risultati di Gerico.

Dall'analisi dell'attuale impianto normativo, con particolare attenzione alle indicazioni contenute nelle istruzioni ai modelli degli studi di settore, sono due le soluzioni che emergono e che gli operatori, qualora rilevino fenomeni di crisi con riferimento alla propria impresa, possono adottare:

1. Indicare in dichiarazione dei redditi nel campo *"cause di esclusione dall'applicazione dei parametri e dagli studi di settore"*, il codice 7 rubricato "*Altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività";* compilare ed inviare il modello dello studio di settore, avendo cura di indicare, nel campo *note aggiuntive* la motivazione che ha impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare. In tal caso il contribuente dichiara la sussistenza di un'ipotesi di esclusione dall'applicazione degli studi di settore che, qualora dovesse essere ritenuta come non sussistente, determina l'applicazione delle conseguenti sanzioni amministrative e obbliga il contribuente ad un contenzioso tributario con l'obiettivo di vedere confermata l'esclusione da studi e disconosciuta la pretesa dell'amministrazione finanziaria.

2. Compilare gli studi di settore senza indicare alcuna causa di esclusione, assoggettandosi così al test di congruità e indicare nel campo *note aggiuntive* gli elementi rappresentativi e descrittivi della crisi aziendale esprimendo, laddove possibile, gli effetti negativi sulla determinazione dei ricavi; in caso di non congruità l'ufficio, anche ai fini della selezione della posizione da sottoporre a controllo, dovrà comunque preventivamente e obbligatoriamente valutare quanto indicato nelle note aggiuntive.

Evidentemente, la scelta tra l'una o l'altra strategia sarà adottata in funzione della consapevolezza che il contribuente maturerà in ordine all'efficacia persuasiva (in contraddittorio prima e in giudizio poi), circa la dimostrazione della propria situazione di crisi.

Ad esempio, una riduzione significativa del MOL (margine operativo lordo), in presenza di una riconversione produttiva, potrebbe non essere necessariamente significativa di una crisi in atto. Solo negli anni successivi il permanere di risultati negativi comproverebbe la crisi dovuta, ad esempio, alla necessità, nell'anno in cui

Via Cristoforo Colombo, 456 - 00145 ROMA
Tel. 06.5964901 - Fax. 06.5405012
Piva 06787981007 - CF 97237810581
Iscritta al n° 77/2001 del Registro delle Persone Giuridiche

il MOL ha iniziato a contrarsi, di riconvertire la produzione a causa del crollo del mercato di riferimento per i più svariati motivi (superamento tecnologico del prodotto, ingresso nuovi concorrenti maggiormente organizzati, etc.)

Dunque, basarsi sul risultato del MOL nell'ipotesi descritta, potrebbe esporre il contribuente ad accertamento da parte dell'agenzia delle entrate che potrebbe, peraltro, trovare conferma in giudizio laddove la commissione dovesse ritenere non sussistente una situazione di anormalità "sufficiente" a giustificare l'esclusione.

In tali casi sembra consigliabile che contribuente prudentemente compili lo studio e indichi nelle note aggiuntive le argomentazioni che descrivano la situazione critica e di anormalità.

Ciò detto, è comunque da ritenersi che il fenomeno della crisi sia da giudicare sussistente in tutte le ipotesi di sospensione dell'attività. Una sospensione che non sia meramente occasionale o programmata dell'attività aziendale, costituisce evidentemente una condizione di non normalità nell'esercizio delle attività medesima, che giustifica uno scostamento anche sensibile dai risultati parametrici. Quanto sopra è desumibile dal fatto che gli studi di settore sono calibrati in funzione della struttura produttiva del contribuente e in ragione del settore economico di appartenenza. Ebbene, tale struttura produttiva, il più delle volte, è caratterizzata da elementi di rigidità quali, ad esempio, i beni strumentali, i finanziamenti da terzi, alcune spese di carattere produttivo e non di meno la gestione del personale. Di conseguenza, la sospensione dell'attività produttiva nel corso del periodo di imposta genera una situazione di anormalità, alterando le incidenze dei fattori produttivi, che ben potrebbe giustificare lo scostamento dai ricavi stimati da Gerico.

Dunque, quando la crisi di impresa si manifesta mediante una sospensione delle attività produttiva è da ritenersi che ci si trovi di fronte ad una evidente situazione di esclusione dell'applicazione degli studi di settore, tale da consentire in via preventiva, in sede di compilazione delle dichiarazioni dei redditi, di avocare l'ipotesi di esclusione.

A tale proposito è tuttavia necessario munirsi di elementi di prova ineccepibili. In tale senso si osserva che, quando la sospensione dell'attività d'impresa determina l'ammissione alle procedure di CIG, CIGS o di licenziamenti collettivi e di mobilità, la situazione di criticità che perfeziona l'ipotesi di esclusione dagli studi di *settore, è*

Via Cristoforo Colombo, 456 - 00145 ROMA
Tel. 06.5964901 - Fax. 06.5405012
Piva 06787981007 - CF 97237810581
Iscritta al n° 77/2001 del Registro delle Persone Giuridiche

valutata ed accertata, nelle opportune sedi, dagli Enti a ciò demandati. È utile a questo proposito affermare che tali procedure sono riconosciute solo se l'Ente preposto accerti la situazione di crisi. Il perfezionamento delle specifiche procedure che passano sotto l'attenta analisi di funzionari ministeriali *costituisce prova certa e diretta della sussistenza della crisi*. Ne deriva quindi che i contribuenti che in un determinato periodo di imposta ottengono il riconoscimento di una di tale procedure (che trovi causa di concessione in fenomeni di crisi aziendale) risultano legittimati a porsi tra le ipotesi di esclusione per non normale svolgimento delle attività.

Resta da sottolineare come sarebbe opportuno, nell'ambito dell'approvazione delle istruzioni dei modelli con riferimento al periodo di imposta 2010, rivedere le cause di esclusione dagli studi di settore per individuare nuove e codificate ipotesi, con particolare riferimento alle condizione di non normale svolgimento delle attività produttive, al fine di adeguare le stesse ai cambiamenti economico sociali intervenuti negli ultimi anni.

Fondazione Studi
Il Presidente
Rosario De Luca