

ACCERTAMENTO

Accertamento da studi di settore: la CTR Puglia interviene sul tema dello scostamento minimo che determina la “grave incongruenza”

di Giancarlo Falco

Per procedere ad un **accertamento basato sugli studi di settore**, come è noto, lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi deve rappresentare una **“grave incongruenza”**, secondo le indicazioni dell'**art. 62 bis del D.L. n. 331/1993**.

Dalla citata disposizione, dunque, si ricava, per conseguenza logica, che nell'avviso di accertamento, oltre ai ricavi determinabili sulla base degli studi e all'ammontare dei ricavi dichiarati dal contribuente, **venga affermata e motivata l'esistenza di «gravi incongruenze» tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli studi di settore**.

Ai fini della sussistenza di tale presupposto non sono state predeterminate dalla legge delle **soglie quantitative**, superate le quali l'incongruenza possa considerarsi **“grave”**.

Al contrario è l'Ufficio a dover giustificare la sussistenza del requisito della “gravità” all'interno della motivazione dell'atto di accertamento, palesando altresì i criteri utilizzati ai fini di tale valutazione, pena la **nullità dell'atto per vizio di motivazione**.

In ogni caso l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 22 maggio 2007, n. 31, ha chiarito che le **“gravi incongruenze”**, che legittimano l'accertamento basato sugli studi di settore, non possono *“ritenersi sussistenti in presenza di qualsiasi scostamento, indipendentemente dalla relativa rilevanza in termini assoluti o percentuali. Scostamenti di scarsa rilevanza [...] potrebbero infatti rilevarsi inidonei ad integrare le sopra menzionate “gravi incongruenze”, oltre a determinare l'oggettiva difficoltà, per il contribuente, di contraddirle le risultanze dello studio di settore”. Peraltro, nell'ipotesi in cui non siano sufficienti a legittimare l'accertamento, “gli scostamenti di più modesta entità potranno comunque essere considerati come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori”.*

Ovviamente la mancanza di una determinazione chiara ed oggettiva dei requisiti quantitativi richiesti, come sempre in questi casi, ha determinato anni di contenzioso, nei quali a più riprese la giurisprudenza ha dato una propria lettura alla norma.

Da ultima è da segnalare la [CTR di Bari Sez. Staccata di Lecce sentenza 247/23/13 depositata](#)

l'11.10.2013.

È da premettere che tale sentenza è importante anche per l'attenzione che ha posto sul concetto di **antieconomicità**, fornendo un prezioso chiarimento ove viene sancito che le difficoltà economiche del settore di riferimento giustificano il **comportamento apparentemente antieconomico**, aprendo quindi un importante spiraglio a tutti i casi in cui l'incongruenza tra i dati effettivi e quelli derivanti dagli studi di settore sia imputabile all'inevitabile fenomeno della **crisi economica** che ha coinvolto le imprese negli ultimi anni.

Per quanto riguarda il tema della "grave incongruenza" i giudici hanno stabilito che è **nullo l'accertamento fondato sull'applicazione degli studi di settore** se la **divergenza** tra i ricavi accertabili e quelli dichiarati risulta **soltanto del 17%**, atteso che tale dato non integra la "grave incongruenza" richiesta dalla norma ai fini dell'applicabilità di tale strumento accertativo.

In particolare, su quest'ultimo aspetto, nella citata sentenza si legge che: *"legittima, poi, appare l'impugnata sentenza nella parte in cui ha disposto che è nullo l'accertamento fondato sull'applicazione degli Studi di settore se la divergenza tra i ricavi accertabili e quelli dichiarati risulta soltanto del 17%, atteso che tale dato non integra la "grave incongruenza" richiesta dalla norma ai fini dell'applicabilità di tale frumento accertativo. Infatti, l'applicazione degli studi di settore è illegittima se lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto ai ricavi presunti è di lieve entità (Cass. Sez. Trib., del 18-05-2011, n. 10778)".*

Non è la prima volta che una Commissione si sia cimentata nel definire una **soglia di scostamento minima**, il cui superamento legittima l'accertamento da parte dell'Amministrazione.

Antesignana di questo trend è stata la **sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano del 18 aprile 2005, n.60**, con la quale i Giudici hanno stabilito che **"affinché si possa parlare di gravi incongruenze, lo scostamento deve essere pari al 25/30 per cento"**.

Sulla scia della Provinciale di Milano, la **Commissione tributaria provinciale di Lecce** nella **sentenza 1 febbraio 2011, n. 47**, ha sancito che non si ravvisa una grave incongruenza quando lo scostamento tra i maggiori ricavi accertati e quelli dichiarati è pari al **17 per cento**.

Ancora, la **Commissione tributaria regionale di Genova (sentenza 24 maggio 2011, n. 60)**, con specifico riferimento ad una percentuale di scostamento del **15 per cento**, chiarisce che: *"[...] è pure vero che non esiste una quantificazione percentuale normativamente definita oltre la quale il fattore scostamento possa essere considerato di per sé solo una grave incongruenza, ma – secondo una comune valutazione di ragionevolezza – tale non pare una percentuale del 15%"*.

Le citate posizioni giurisprudenziali rappresentano un **tentativo di colmare un "vuoto" normativo**, non individuando la norma di legge la misura che rende lo scostamento "rilevante", a differenza di quanto avviene per l'**accertamento sintetico**, sia nella "vecchia" che nella

“nuova” versione dell’art. 38 del D.P.R. 600/1973.

La posizione dell’Agenzia, che in passato riteneva che anche uno scostamento minimale giustificasse sempre l’accertamento, rappresentano ormai un **ricordo del passato**, inaccettabile da un punto di vista ancor prima logico che normativo. Sarebbe opportuno che gli Uffici **abbandonassero questi contenziosi** o, se come sempre avviene ciò non si verifica, quanto meno le **Commissioni condannassero l’Amministrazione soccombente alle spese (cosa che, per inciso, non è avvenuta neanche nel caso di specie)**.