

ACCERTAMENTO

Studi di settore, start up e scostamenti minimali non consentono l'accertamento

di **Maurizio Tozzi**

Gli studi di settore, è noto, rappresentano una **presunzione semplice**, alla luce della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione. È altrettanto noto che la medesima Suprema Corte ha più volte avuto modo di sottolineare come:

1. Il contraddittorio preventivo **è obbligatorio**;
2. Il contribuente ha tutto l'interesse a partecipare a tale contraddittorio, per rappresentare le ragioni del mancato scostamento;
3. In caso di mancata partecipazione, **il contribuente non è impedito alla difesa** nella successiva fase del contenzioso; ovviamente, da parte sua l'Ufficio, in assenza di riscontri al contraddittorio preventivo, potrà essere legittimato all'emissione dell'avviso di accertamento, ferma restando la necessità del vaglio dell'applicazione al caso concreto dello standard;
4. Nel caso di partecipazione al contraddittorio, con corredo di adeguate motivazioni dello scostamento da parte del contribuente, **è fatto obbligo all'Ufficio accertatore di motivare adeguatamente** circa le ragioni che portano a ritenere attendibile lo studio di settore e a non accogliere le motivazioni difensive di parte.

Riassunti in tal modo gli aspetti salienti della giurisprudenza in materia di studi di settore, è evidente che l'elemento che emerge con forza è la necessità, da parte del contribuente, di **illustrare in maniera compiuta le ragioni del mancato adeguamento**. In tale direzione due sentenze di merito, una della CTR Liguria e l'altra della CTP di Imperia, seppur riferite a casistiche di applicazione "acritica" degli studi di settore, denotano come sia possibile costruire linee difensive assolutamente valide.

La CTR Liguria, sezione 2, con **sentenza n. 114 depositata il 13 novembre 2013**, ha sottolineato come gli studi di settore siano delle presunzioni semplici e che in presenza di contenuti scostamenti non sia possibile l'applicazione degli standard, che devono sempre essere adeguati "(...) *alla specifica e concreta realtà economica del contribuente*". Questi i punti fondamentali della sentenza richiamata:

- la regolare tenuta della contabilità, pur non avendo valore probatorio assoluto, **aiuta l'attendibilità delle tesi difensive**;

- **lo scostamento minimo (nel caso, del 6%), delle percentuali di ricarico applicate, non legittima l'avviso di accertamento** *“(....) dovendosi dimostrare un tasso di abnormità e di irragionevolezza delle difformità rilevate , tale da inficiare l'attendibilità complessiva della dichiarazione”*;
- la media di settore **non può essere applicata in maniera indiscriminata**, essendo un mero indizio che deve essere confortato da elementi concreti relativi alla realtà aziendale accertata.

La sentenza della CTP di Isernia, **n. 160/1/13, depositata il 14 maggio 2013**, è invece sicuramente ben motivata e articolata, rappresentando in maniera compiuta l'accaduto e soprattutto la completa difesa del contribuente e le assenze motivazionali dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria. In realtà, il solo aspetto non convincente di detta sentenza è la decisione di compensare le spese processuali, posto che in tutto il deciso non sono mancate un bel po' di "bacchettate" all'Ufficio accertatore. In estrema sintesi, i giudici molisani sottolineano come la contribuente, nel caso esaminato, si sia adeguatamente difesa, dimostrando in particolare tutta una serie di elementi in grado di giustificare il mancato adeguamento, in primis **la fase di start-up** con conseguente necessità di praticare sconti cospicui per essere competitivi. Inoltre, nell'anno di accertamento per esigenze familiari, consistenti nelle cure del proprio bimbo, **era stata spesso assente dall'attività commerciale**.

Da parte sua l'Ufficio accertatore ha tentato una difesa "patetica", addirittura affermando che lo studio di settore rappresenta una presunzione legale relativa: francamente, dopo l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione a SS.UU. alla fine del 2009 e gli univoci chiarimenti di prassi a livello centrale, appare incomprensibile che in sede di costituzione in giudizio, avvenuta nel 2011, ancora si sia avanzata una simile tesi difensiva. Fatto è che l'organo giudicante ha immediatamente preso le distanze da tale affermazione, peraltro sottolineando come l'Ufficio nel caso in questione si sia limitato alla semplice e asettica applicazione dello studio di settore, **senza confortare il maggior reddito con elementi riferiti all'impresa accertata** e di fatto sottraendosi *“(...) all'obbligo di avvalorare con idonea documentazione probatoria il proprio assunto (...) trincerandosi dietro il perseverante convincimento che il semplice ricorso agli studi fosse sufficiente ope legis a soddisfare l'onere della prova (...)”*. Già questa parte della motivazione sembra essere sufficiente a "distruggere" l'accertamento, ma la sentenza continua evidenziando come **"L'ufficio non ha neanche dimostrato di aver considerato le eccezioni poste dalla ricorrente nel gravame (...)"**; ed ancora: *“(...) L'Ufficio ha ommesso di motivare le ragioni per cui quegli elementi (le tesi difensive di parte) sono stati solo in parte valutati e in che misura abbiano inciso sul risultato finale (...)”*. Al che è evidente che chiunque avrebbe "scommesso" sulla condanna alle spese, che invece non è arrivata. Accantonato tale particolare, resta comunque chiaro il messaggio della sentenza: se la parte dimostra in maniera adeguata le motivazioni del risultato reddituale raggiunto e dello scostamento rispetto allo standard, **l'onere probatorio è tutto dell'Ufficio**, che deve appieno documentare circa le valutazioni che portano a disattendere la difesa di parte e a valorizzare il risultato di Gerico.