

CASI CONTROVERSI

Accertamento da studi: inutili le censure generiche

di **Comitato di redazione**

Nonostante siano passati molti anni dall'introduzione dello strumento degli **studi di settore**, ed altrettanti ne siano trascorsi da quando la **Cassazione** ha consolidato il proprio orientamento in merito all'utilizzo dello strumento in fase accertativa, sembra che ancora molti concetti siano da chiarire. Questo, almeno, quanto si ricava dalla lettura della **sentenza n.4151 depositata lo scorso 2 marzo 2016**; ovviamente, si tratta di contenzioso già incardinato in annualità passate, per le quali la sensibilità degli operatori era certamente meno elevata rispetto all'attuale.

La vicenda, in sé, non appare molto strana: l'Ufficio accerta un contribuente sulla scorta del **disallineamento tra il dichiarato e la risultanza di Gerico**, si attiva un contraddittorio (normalmente inutile quanto apparente), il contribuente impugna e la CTP accoglie il ricorso.

In tale prima fase, è stato valorizzato il fatto che **la società** accertata **lamentasse di non riconoscersi nel cluster in cui lo studio l'aveva collocata** e di avere patito delle conseguenze negative sui mercati esteri, per effetto dell'introduzione dell'euro.

L'Agenzia appella la sentenza ed ottiene accoglimento delle proprie doglianze in Regionale; il contribuente impugna e si arriva in Cassazione.

Scorrendo il testo della sentenza si ritrovano ampi stralci che, oramai, rappresentano una sorta di fac-simile riproposto in tutte le pronunce sull'argomento:

- gli studi di settore rappresentano unicamente delle **estrapolazioni statistiche**;
- la **motivazione** dell'avviso di accertamento si determina in esito al contraddittorio, momento nel quale il contribuente dovrebbe indicare i motivi per i quali la ricostruzione dello studio non è adatta alla sua situazione, ingenerando così in capo all'Ufficio l'onere di replica (non generica);
- ove il **contribuente rimanga inerte**, l'Ufficio è legittimato all'invio dell'accertamento sulla base delle risultanze dello studio di settore, a prescindere dalle risultanze contabili e dalla legittimità della ricostruzione operata da Gerico.

Così, nel caso in analisi, il contribuente si era limitato a contestare il fatto che il *cluster* cui era stato "attribuito" dal *software* lo rappresentasse adeguatamente, senza però **argomentare** le **motivazioni** di tale "insufficienza"; ciò non è stato ritenuto sufficiente e, pertanto, la decisione della CTR favorevole all'Agenzia è stata confermata.

Sull'aspetto dell'**onere a carico delle parti**, però, ci pare opportuno svolgere ulteriori riflessioni, poiché si rinvergono, anche nella giurisprudenza di Cassazione, **talune sfumature** che non paiono per nulla irrilevanti.

Se guardiamo la posizione del contribuente, riscontriamo come non sia talvolta facile assolvere ad un onere in positivo di "demolizione" dello **studio di settore**, per il semplice fatto che il medesimo (nonostante si affermi il contrario) **non è costruito in modo trasparente** o, quantomeno, non risulta facilmente decrittabile da un contribuente di ordinaria diligenza.

Cosa significa, allora, cercare di contrastare il risultato dello studio? Il fatto che **non bastino affermazioni generiche** è confermato dalla citata sentenza; non resta, allora, che svolgere un **defatigante lavoro di minuziosa contestazione** di molti degli elementi presi a base del calcolo. Nell'esempio, se non appare sufficiente affermare che il *cluster* male rappresenta la situazione del contribuente, sarebbe stato necessario **argomentare in merito ai singoli caratteri** (quantitativi e qualitativi) che si evincono dalla descrizione del medesimo, ponendo in luce le differenze rispetto alla situazione reale del contribuente. Ma forse non basta, tale lavoro preferibilmente dovrebbe essere **completato dalla dimostrazione** che, variando il *cluster* di appartenenza, **si sarebbe ottenuto un diverso risultato più favorevole** rispetto a quello contestato. Sempre gradite sono le **evidenze di situazioni particolari** che hanno caratterizzato l'annualità, in modo tale da delineare un quadro differente rispetto a quello di normalità.

Ancora, non va trascurato che in talune sentenze emerge anche il tema della **necessaria esistenza di gravi incongruenze**, argomento assolutamente delicato ma che non emerge in modo lampante dalle pronunce di legittimità. A noi pare che un accertamento possa giustificarsi solo laddove **lo scostamento contestato non sia lieve**, per il semplice motivo che il ricalcolo operato dal *software* deve essere considerato approssimativo e non puntuale. Se si condivide tale riflessione, discende un secondo aspetto: **esiste una percentuale minima di scostamento che legittima l'accertamento** anche in carenza di giustificazioni del contribuente? Il tema è stato esplorato dalla giurisprudenza, talvolta in senso positivo (a piccoli scostamenti non può seguire accertamento), talvolta in senso negativo (a qualsiasi scostamento può seguire accertamento).

Proprio per il **carattere statistico dello studio**, ci pare di poter affermare che gli scostamenti debbano essere così classificati:

- **all'interno dell'intervallo di confidenza**, non dovrebbero essere rilevanti, in quanto il senso è che in quello spazio si concentra la maggior parte dei contribuenti;
- **oltre l'intervallo di confidenza** (ed in relazione al ricavo minimo ammissibile) ci dovrebbe essere uno spazio di tolleranza, che talvolta è stato fatto coincidere con un 7-10% (in relazione, però, al ricavo puntuale), ed in altre occasioni è stato spinto sino al 20% (sempre in relazione al puntuale).

Detto ciò, le conclusioni di questo intervento possono essere così sintetizzate:

- un **contraddittorio “sterile” appare sempre perdente**;
- il contraddittorio verbale deve trovare adeguato supporto nei **verbali** redatti con l'Ufficio;
- eventuali scostamenti “residui” possono assumere – o meno – il carattere della pericolosità in relazione alla **sensibilità del giudice**, cui comunque spetta la possibilità di discostarsi da quello che è il risultato dello studio di settore.

Per approfondire le novità relative all'Unico 2016 vi raccomandiamo il seguente convegno di aggiornamento: