

ACCERTAMENTO

Il grave scostamento in materia di studi di settore

di Angelo Ginex

Come ormai noto, l'accertamento mediante **studi di settore** si avvia verso il tramonto normativo, essendo stato soppiantato dal varo degli **indici sintetici di affidabilità**.

Gli studi di settore, infatti, si **esauriranno** allo scadere del termine di decadenza previsto per l'ultimo periodo d'imposta di applicazione, il 2017, come stabilito dall'[articolo 9-bis, comma 18, D.L. 50/2017](#).

Ciononostante, il Supremo Consesso si è ultimamente pronunciato, peraltro in maniera ambivalente, in merito al presupposto del **grave scostamento tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati** e quelli **risultanti dagli studi**, richiesto dall'[articolo 10 L. 146/1998](#) e richiamante l'[articolo 62-sexies D.L. 331/1993](#).

In particolare, nella **prima** e più datata [ordinanza n. 5224 del 21.02.2019](#), è stato sancito che, in tema di accertamento mediante **studi di settore**, gli **avvisi di accertamento** notificati a partire dal periodo d'imposta 2007 possono essere **fondati sul mero divario** tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dagli studi, atteso il superamento del requisito delle **gravi incongruenze**, di cui all'[articolo 10 citato](#), prodotto dall'[articolo 1, comma 23, L. 296/2006](#).

Detta ultima disposizione sarebbe stata, infatti, ritenuta dai Supremi giudici non una norma di natura interpretativa, bensì una **norma di portata innovativa**, come tale **insuscettibile di produrre effetti retroattivi** (Cfr., **Cass.**, sentenza n. 26481/2014).

Senonché, come altresì precisato dai giudici di vertice nel caso di specie, **lo scostamento** dagli studi di settore concretamente evidenziato e **pari all'8,8 per cento è in ogni caso idoneo ad integrare il requisito di gravità** già identificato dalla Corte di Cassazione nella misura superiore ai 7 punti percentuali (Cfr., **Cass.**, sentenza n. 20414/2014).

Nella **seconda** e più recente pronuncia [n. 5327 del 22.02.2019](#), invece, i giudici di legittimità hanno offerto una **soluzione più ragionata** e decisamente più **conforme** al principio della **capacità contributiva**, declinato nell'[articolo 53 Cost.](#), oltre che agli enunciati esposti dalle **Sezioni Unite** nelle **sentenze gemelle nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009**.

Nella specie, essi, dopo aver ribadito che la procedura di accertamento mediante studi di settore costituisce uno **strumento ulteriore** rispetto all'accertamento di cui all'[articolo 39 D.P.R. 600/1973](#), in quanto indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili,

hanno chiarito che detta visione non è stata intaccata dall'[articolo 10 L. 146/1998](#).

Detta norma di carattere speciale, infatti, pur non richiamando espressamente il requisito della gravità dello scostamento atto a giustificare il ricorso agli studi di settore, in quanto non recante disciplina specifica della fattispecie da regolare, **opera un rinvio recettizio all'articolo 62-sexies D.L. 331/1993**, disposizione di carattere generale ed anteriore rispetto ad essa.

Pertanto, in forza di tale rinvio, **l'articolo 62-sexies D.L. 331/1993 è da intendersi assorbito nell'articolo 10 L. 146/1998**, e quindi, al fine di attivare l'accertamento mediante studi di settore, è da ritenersi **perdurante la sussistenza di gravi incongruenze** tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore.

Ciò è, d'altronde, frutto di un approccio costituzionalmente orientato, volto a rapportare gli accertamenti *de quibus* con il principio della capacità contributiva, di cui all'[articolo 53 Cost.](#)

Ulteriori conferme provengono, da ultimo, dai numerosi **documenti di prassi** della stessa Amministrazione finanziaria, i quali specificano che: *«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 il ricavo o compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un'attività avente le caratteristiche previste dallo studio di settore»* (Cfr., [circolare AdE 5/E/2008](#); [circolare AdE 47/E/2008](#)).

In definitiva, pertanto, ogniqualvolta ci si trovi di fronte ad un **accertamento mediante studi di settore** che evidenzia uno **scostamento approssimativamente vicino all'8 per cento**, quale possibile strategia difensiva sarà opportuno **contestare la marginalità dello scostamento** tra i ricavi dichiarati e i paradigmi applicabili in base allo studio di settore appropriato, e dunque **la carenza della grave incongruenza** richiesta dalla disciplina positiva.

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >