

ACCERTAMENTO

Le gravi incongruenze mutano a seconda del soggetto accertato

di Angelo Ginex

In tema di accertamento mediante **studi di settore**, la **nozione di grave incongruenza non ha rilevanza assoluta e ricavabile da soglie fisse di scostamento, ma ha natura relativa e mutevole** a seconda dei plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento, della storia commerciale del contribuente accertato e del segmento di mercato in cui opera. È questo l'interessante principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 8855 del 29.03.2019](#).

La vicenda muove dalla notifica di un avviso di accertamento mediante **studi di settore** ad una società, dovuto allo **scostamento** tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli derivanti dallo studio.

Detto atto impositivo era quindi **oggetto di impugnazione dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale**, ma non veniva annullato, nemmeno a seguito di appello, dai giudici di seconde cure, in quanto la contribuente non aveva fornito la prova contraria all'applicabilità nei suoi confronti degli studi di settore.

Seguiva, dunque, **ricorso per cassazione** da parte della società, ex [articolo 360, comma 1 n. 3 c.p.c.](#), per **erronea applicazione** dell'[articolo 10, comma 1, L. 146/1998](#), dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) e dell'[articolo 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993](#).

In particolare, stando alle doglianze della ricorrente, **non sarebbe stato applicato il cluster corretto**, in quanto divergente rispetto ai ricavi e ai costi dichiarati.

Essa, inoltre, riteneva **insussistenti le gravi incongruenze** che avrebbero dato luogo alla rettifica, in quanto era rilevato uno **scostamento del solo 4,73% rispetto a quanto dichiarato**.

Tale eccezione, prospettata in senso lato dal ricorrente, non soffriva l'inibitoria di cui all'[articolo 57, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#) e, pertanto, poteva essere sollevata per la prima volta anche nel **giudizio di legittimità**.

I Supremi giudici, **accogliendo il ricorso** della contribuente, hanno **preliminarmente** chiarito se la predetta **eccezione** avesse carattere **proprio**, ovvero **improprio** e fosse dunque una **mera difesa**, in quanto detta disamina avrebbe influito sull'ammissibilità del ricorso.

In particolare, dopo aver ribadito che per **eccezioni in senso lato** si intendono quelle che lasciano **immutati i termini della controversia così come accertati dal giudice di merito**, e aver

acclarato che l'inibitoria di cui all'[articolo 57, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#) concerne le sole eccezioni in senso stretto, i giudici di legittimità hanno riconosciuto la natura di **mera difesa** dell'eccezione suddetta e ne hanno consentito la proposizione anche nel giudizio di cassazione.

Infatti, ciò che veniva **negato** era il **fatto costitutivo** della pretesa impositiva, ossia la sussistenza della grave incongruenza, il quale non richiedeva alcun nuovo accertamento di fatto da parte del giudice di legittimità.

Quanto al **merito**, invece, essi, dopo aver ricordato che l'[articolo 10 L. 146/1998](#) è stato modificato dalla **L. 296/2006**, la quale ha **soppresso** il riferimento alle **gravi incongruenze**, hanno acclarato che la **novella legislativa** si applica solo per gli **avvisi di accertamento notificati dopo l'1 gennaio 2007**, ancorché riguardino annualità precedenti a tale data.

In ogni caso, detto assunto va **riconsiderato** sulla base del **principio comunitario di proporzionalità**, già ripreso dalla [Corte di Giustizia con sentenza n. 648/2018](#) relativamente all'Iva e applicabile anche alle imposte dirette, in virtù della prioritaria tutela sancita dall'**articolo 53 Cost.** (Cfr. **Cass., ord. 5327/2019**).

Del resto, anche la stessa normativa nazionale prosegue nel far riferimento al **grave scostamento** in virtù del richiamo all'[articolo 62-sexies D.L. 331/1993](#), che continua ad essere operato dall'[articolo 10 L. 146/1998](#), anche a seguito della novella ex **L. 296/2006**, e che dunque **non ha subito un'abrogazione implicita**.

Dalla permanenza del **grave scostamento**, dunque, deriverebbe la legittimità dell'accertamento induttivo.

Senonché, con reiterati interventi in sede di legittimità è stato acclarato che la **nozione di grave incongruenza varia a seconda di plurimi fattori** quali la **storia commerciale** del contribuente, del **segmento di mercato** in cui opera e del **periodo di riferimento**.

Inoltre, al fine di individuare divergenze significative tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, si può anche fare riferimento agli [articoli 2, comma 1, lett. a\) e 1, comma 2, lett. b\), D.P.R. 570/1996](#), i quali ritengono **gravi** le **contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi** direttamente rilevati quando lo **scostamento** sia **superiore al 10%** del valore complessivo delle voci interessate.

Pertanto, sono stati ritenuti **lievi**, e quindi inidonei a fondare la rettifica induttiva, gli **scostamenti del 7%** (cfr. [Cass., sent. 20414/2014](#)), del **4,23%** ([Cass., sent. 17486/2017](#)), del **10%** ([Cass., sent. 2637/2019](#)) e del **21%** ([Cass., sent. 22946/2015](#)).

Nel caso *de quo*, in definitiva, il mero scostamento del **4,73%** è stato giudicato **modesto** e ciò ha condotto all'annullamento dell'avviso di accertamento.