

ACCERTAMENTO

I ricavi “appiattiti” sullo studio di settore legittimano l'accertamento

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE ED ESTEROVESTIZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In caso di **accertamento** fondato non solo sugli **studi di settore**, ma anche su **altri e prevalenti indici** rivelatori dell'esistenza di un'operatività economica non dichiarata, è legittima, anche in **assenza di contraddittorio** con il contribuente, la **rideterminazione dei ricavi congrui ma appiattiti** sugli studi di settore, applicando al costo del venduto la **percentuale di ricarico** media aziendale rilevata all'esito della verifica fiscale.

È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 6474**, depositata ieri **9 marzo**, la quale consolida quel filone giurisprudenziale secondo cui il fatto che l'accertamento sia basato sullo **studio di settore** non esclude che esso possa trovare **anche altre giustificazioni** come, ad esempio, riscontrate **irregolarità contabili** o la ritenuta **antieconomicità** della gestione aziendale (cfr., [Cass. Ord. 5.12.2019, n. 31814](#)).

La fattispecie in esame prende le mosse dalla notifica di un avviso di **accertamento analitico-induttivo**, basato **anche** sugli **studi di settore**, ad un imprenditore esercente l'attività di bar con annessa rivendita di giornali, generi di monopolio e ricevitoria, con il quale l'amministrazione finanziaria aveva **rettificato la dichiarazione** da questi presentata ai fini Irpef, Irap e Iva in relazione al periodo di imposta 2006.

A seguito di **impugnazione** dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, in **parziale accoglimento** delle ragioni avanzate dal contribuente, **il reddito di impresa rideterminato in via induttiva dall'Ufficio veniva ridotto del 70 per cento**.

L'Agenzia delle entrate proponeva **appello**, ma la Commissione tributaria regionale della Lombardia, in riforma della sentenza gravata, annullava integralmente l'atto, assumendo che **l'accertamento compiuto dall'amministrazione finanziaria, essendo basato sugli studi di settore, avrebbe dovuto essere condotto nel rispetto del principio del contraddittorio con il**

contribuente.

Inoltre, ad avviso dei giudici di appello, l'Ufficio aveva determinato la **percentuale di ricarico** utilizzando un **campione merceologico contestato** dal contribuente, perché acquisito **senza un preventivo riscontro in magazzino**, e ponendo a base del calcolo i **dati del 2010**, pur riferendosi l'accertamento all'anno 2006 ed escludendosi che la percentuale di ricarico rimanga **costante nel tempo**.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate proponeva **ricorso in Cassazione** affidato ad otto motivi, cui resisteva il contribuente con controricorso.

Tra gli altri motivi, si contestava la **violazione e falsa applicazione** del combinato disposto degli [articoli 62-sexies L. 331/1993](#), [10 L. 146/1998](#) e [39 D.P.R. 600/1973](#), in quanto la CTR della Lombardia, muovendo dal presupposto che l'accertamento fosse basato sugli **studi di settore**, aveva affermato la **nullità dell'atto impositivo** per non essere stato preceduto da una fase di **contraddittorio endoprocedimentale** con il contribuente.

Ebbene, la Corte di Cassazione, ritenendo **fondato tale motivo**, ha evidenziato come nella specie non si fosse al cospetto di un avviso di accertamento basato prevalentemente sugli studi di settore, ma di un **avviso di accertamento analitico-induttivo che aveva tratto soltanto spunto dagli studi di settore**.

A tal proposito, è stato infatti evidenziato che: *“Risulta ... che l'Ufficio, avendo ritenuto **sospetto il fatto che i ricavi dichiarati dal contribuente fossero risultati congrui, ma “appiattiti” sugli studi di settore**, li ha rideterminati applicando al costo del venduto la percentuale di ricarico media aziendale rilevata all'esito della verifica”*.

D'altronde, come già chiarito dalla Suprema Corte, il dato che l'accertamento sia basato sullo **studio di settore** non esclude che esso possa trovare **anche altre giustificazioni** (cfr., [Cass. Ord. 5.12.2019, n. 31814](#); [Cass. Ord. 19.03.2019, n. 15344](#)).

Inoltre, è stato precisato che un **accertamento tributario** può dirsi basato su uno **studio di settore** soltanto quando trovi in esso il suo **fondamento prevalente**. Tanto non si verifica *“quando, come nella specie, all'esito dell'accertamento mediante studi di settore siano emerse incongruenze nella contabilità di impresa che abbiano indotto l'Ente accertatore ad approfondire l'analisi, riscoprendo **altri, e prevalenti, indici rivelatori dell'esistenza di una operatività economica non dichiarata**”*.

Di qui, pertanto, l'affermata possibilità di procedere, **anche in assenza di contraddittorio** con il contribuente, alla **rideterminazione dei ricavi congrui ma “appiattiti” sugli studi di settore**, applicando al costo del venduto la **percentuale di ricarico** media aziendale rilevata all'esito della verifica fiscale.

Per quanto concerne quest'ultimo punto, i giudici di vertice hanno altresì richiamato

l'orientamento secondo cui le **percentuali di ricarico**, accertate con riferimento ad un **determinato anno fiscale**, costituiscono **validi elementi indiziari**, da utilizzare secondo i **criteri di razionalità e prudenza**, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad **anni precedenti o successivi** (cfr., [Cass. Sent. 29.12.2016, n. 27330](#)).

Sulla scorta di tali argomentazioni, la Corte di Cassazione ha quindi **accolto il ricorso del Fisco**, cassando la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia in diversa composizione.