

ACCERTAMENTO

Illegittimo l'accertamento da studi di settore se lo scostamento è inferiore al 10%

di Angelo Ginex



In tema di **accertamento** basato sugli **studi di settore**, il presupposto della **grave incongruenza** tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore risulta soddisfatto, ai fini della legittimità dell'accertamento, soltanto nell'ipotesi in cui lo **scostamento** sia **superiore al 10%**, essendo questa la percentuale che rende **inattendibile** la **contabilità ordinaria** degli esercenti attività di impresa.

È questo il principio affermato dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 8028 depositata ieri 23 marzo**, la quale si pone in continuità con l'orientamento di legittimità che rende **illegittimo** l'accertamento redatto in applicazione degli **studi di settore**, laddove **non** si riscontri un **grave scostamento** rispetto ai ricavi dichiarati (cfr., [Cass., ord. n. 2637/2019](#); [Cass., sent. n. 17486/2017](#); [Cass., sent. n. 22946/2015](#); [Cass., sent. n. 20414/2014](#)).

La fattispecie in esame prende le mosse da una **verifica** effettuata con applicazione degli **studi di settore** e dal relativo **contraddittorio preliminare**. Seguiva l'emissione di un **avviso di accertamento** afferente ad Iva, Irpef e Irap in relazione al periodo di imposta 2004.

Il contribuente impugnava tale atto dinanzi alla competente commissione tributaria, la quale procedeva al suo **annullamento** condividendo le doglianze concernenti **l'inadeguata soggettivizzazione dell'accertamento**, **l'insussistenza del presupposto del grave scostamento** dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati mediante applicazione degli studi di settore e, infine, l'erroneità del **cluster** di riferimento utilizzato dall'agenzia delle entrate.

Quest'ultima proponeva **appello** innanzi alla **Commissione tributaria della Lombardia**, la quale ribaltava la decisione di primo grado ritenendo **corretto** il procedimento di **accertamento standardizzato** seguito dall'amministrazione finanziaria, peraltro con **riduzione** dei **maggiori ricavi accertati** nella misura indicata dal contribuente mediante domanda subordinata.

Pertanto, il contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** eccependo la **violazione** degli [articoli 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973, 62-sexies D.L. 331/1993 e 42 D.P.R. 600/1973](#), in quanto il giudice del gravame non avrebbe tenuto conto dell'obbligo dell'amministrazione finanziaria di provvedere ad un'**adeguata soggettivizzazione** dell'accertamento tributario redatto in applicazione degli studi di settore.

Inoltre, lo stesso lamentava il **vizio di motivazione** in ordine ad una **pluralità di questioni controverse** emerse nel corso del giudizio, prima fra tutte quella concernente lo **scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati mediante lo studio di settore** ai sensi dell'[articolo 62-sexies D.L. 331/1993](#).

Ebbene, la Corte di Cassazione, richiamando il proprio orientamento in materia, ha precisato innanzitutto che, in caso di accertamento standardizzato mediante studi di settore, **il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa**. Ciò, tanto più nell'ipotesi in cui si faccia riferimento ad una **elaborazione statistica** su specifici parametri, di per sé soggetta alle **approssimazioni** proprie dello strumento statistico, e sia **necessario adeguarle** alla realtà reddituale del **singolo contribuente**. Solo in tal modo, infatti, possono emergere gli elementi idonei a "parametrare" la presunzione alla concreta realtà economica dell'impresa.

Conseguentemente, è stato affermato che **la motivazione di siffatto accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio**, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione derivante da tali parametri e quindi l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (cfr., **Cass. n. 27822/2013**).

Ciò detto, per quanto concerne il **vizio motivazionale**, i Giudici di vertice hanno affermato che, in effetti, la **succinta motivazione** contenuta nella pronuncia d'appello si manifesta in più passaggi **apodittica**, soprattutto laddove affronta la **contestata insussistenza del presupposto del grave scostamento** dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati mediante applicazione degli studi di settore.

In particolare, è stato evidenziato che tale **presupposto**, il quale, alla luce della giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria, trova applicazione anche agli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007, può essere **verificato facendo riferimento** all'[articolo 2, comma 1, lett. a\), D.P.R. 570/1996](#) (cd. Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attività di impresa, arti e professioni).

La disposizione citata dispone che: «... **la contabilità ordinaria degli esercenti arti e professioni è considerata inattendibile quando: a) i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali, compresi quelli dei beni di cui alla successiva lettera b), abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci**

interessate ...».

Nel caso in esame, invece, lo **scostamento** tra i ricavi accertati e quelli dichiarati dal contribuente era **pari al 4,20%**.

Di qui, pertanto, **l'accoglimento del ricorso** introdotto dal contribuente e la **cassazione** della sentenza **con rinvio** alla CTR della Lombardia in diversa composizione.