

Tributario

Studi di settore

## Studi di settore: uno scostamento modesto non integra le “gravi incongruenze”

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nell'ordinanza n. 8854 del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ribadisce che l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a procedere all'accertamento induttivo allorché si verifichi un mero scostamento non significativo tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore, ma solo quando venga ravvisata una “grave incongruenza”, trovando riscontro la persistenza di tale presupposto - nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva - anche dall'art. 10, comma 1, l. n. 146 del 1998, il quale, pur non contemplando espressamente il requisito della grave incongruenza, compie un rinvio recettizio all'art. 62 sexies, comma 3, d.l. n. 331 del 1993.

Orientamenti giurisprudenziali	
<b>Conformi</b>	Cass. Civ., sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17486; Cass. Civ., sez. trib., 26 settembre 2014, n. 20414, in CED Cass. Civ., Rv. 632679; Cass. Civ., sez. trib., 22 febbraio 2019 (ord.), n. 5327; Cass. Civ., sez. trib., 30 gennaio 2019 (ord.), n. 2637; Cass. Civ., sez. VI civ. - T, 10 novembre 2015 (ord.), n. 22946.
<b>Difformi</b>	Non si rinvergono precedenti

Una società di capitali - esercente attività di vendita di ricambi e accessori per telefonia - impugna l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria ha rettificato i ricavi dichiarati per il periodo di imposta 2004 sulla base dello **scostamento del 4,68%** rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli **studi di settore**.

Le difese della società contribuente vengono disattese nei gradi di merito, mentre nella ordinanza n. 8854 del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, ne accoglie il ricorso originario.

La società contribuente allega per la prima volta in sede di appello l'insussistenza delle c.d. “gravi incongruenze” ex art. 62 sexies, comma 3, d.l. n. 331 del 1993: il Collegio ritiene che non sia violato il divieto di proporre **nuove eccezioni** in sede di gravame ex art. 57, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, giacché è consentito al contribuente allegare per la prima volta in sede di appello l'inesistenza del fatto costitutivo della pretesa dell'Amministrazione finanziaria “sollevando una eccezione in senso improprio o mera difesa, tesa unicamente a contestare la sussistenza del fatto costitutivo della obbligazione tributaria”.

La Quinta Sezione ricorda che il requisito delle c.d. “**gravi incongruenze**” è espressamente richiesto dall'art. 62 sexies, comma 3, d.l. n. 331 del 1993 per l'accertamento relativo alle imposte sui redditi e all'IVA.

Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità sono inidonei alla rettifica induttiva **scostamenti lievi**, come ad esempio quelli del 4,25% (**Cass. Civ., sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17486**), del 7% (**Cass. Civ., sez. trib., 26 settembre 2014, n. 20414**, in CED Cass. Civ., Rv. 632679), dell'8% (**Cass. Civ., sez. trib., 22 febbraio 2019 (ord.), n. 5327**), del 10% (**Cass. Civ., sez. trib., 30 gennaio 2019 (ord.), n. 2637**) o del 21% (**Cass. Civ., sez. VI civ. - T, 10 novembre 2015 (ord.), n. 22946**).

Il Collegio osserva inoltre che la nozione di “grave incongruenza” “non può essere ricavata avendo riguardo in via assoluta a precise soglie quantitative fisse di scostamento, essendo, invece, la nozione di indici di natura relativa **da adattare a plurimi fattori** propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento ed in generale della stessa storia commerciale del contribuente destinatario dell'accertamento, oltre che del mercato e del settore di operatività”.

Al fine di individuare divergenze significative tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, il Giudice di legittimità suggerisce di fare anche riferimento ai criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, contenuti nell'art. 2, comma 1, lett. a) e b), d.p.r. 16 settembre 1996, n. 570: ne consegue che lo scostamento deve essere **superiore al 10%**.

Anche dopo le modifiche del 2006 l'art. 10, comma 1, l. n. 146 del 1998, pur non contemplando espressamente il requisito della grave incongruenza, compie un rinvio recettizio all'art. 62 sexies, comma 3, d.l. n. 331 del 1993.

La Suprema Corte richiama inoltre la giurisprudenza

europea in materia di accertamenti induttivi dell'IVA.

Secondo la sentenza della **Corte di Giustizia UE** del 21 novembre 2018, resa nella causa C-648/16, la Direttiva IVA e i principi di neutralità fiscale e di **proporzionalità** non ostano ad una normativa nazionale che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di "gravi divergenze" tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'IVA, a condizione che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonché del **diritto di difesa**, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta.

La Quinta Sezione ritiene che tale principio di diritto sia applicabile non soltanto in materia di IVA, ma anche con riferimento alle imposte dirette in considerazione della "prioritaria tutela" del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (così testualmente in motivazione).

**Riferimenti normativi:**

art. 57, comma 2, d.lgs. n. 546/1992

art. 2, comma 1, lett. a) e b), d.p.r. 16 settembre 1996, n. 570

art. 10, comma 1, l. n. 146/1998

art. 62 sexies, comma 3, d.l. n. 331/1993

art. 53 Cost.

**Riferimenti normativi**

Cassazione civile, Sez. trib., ordinanza 29 marzo 2019, n. 8854