



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



ISA - Casi & Questioni aperte

# NUOVE STRATEGIE DIFENSIVE

**AVV. FABIO PACE**

6 novembre 2019

# Differenza con gli studi di settore

Gli **studi di settore**, nella formulazione prevista nei primi anni della loro introduzione, sostanzialmente si basavano su presunzioni legate ai meri dati contabili, con la differenza rispetto ai parametri che tali presunzioni erano intese come “tagliate su misura del contribuente”, andando preliminarmente ad inquadrare le specificità dello stesso, allocandolo all'interno di un *cluster*, e andando poi a verificare il dichiarato, ponendolo in confronto con la media dei valori dichiarati da altri soggetti simili.

# Differenza con gli studi di settore

Tutto questo, con il tempo, si è dimostrato insufficiente a fotografare correttamente il quadro fiscale delle aziende e dei professionisti.

Per queste ragioni nel corso degli anni e delle evoluzioni sono state introdotte ulteriori **verifiche di "coerenza" e "normalità"**, verifiche che ora ritroviamo negli ISA ed in merito alle quali è necessario porre ancora una maggiore attenzione.

# Differenza con gli studi di settore

**Gli ISA non sono uno strumento di accertamento, bensì uno strumento di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.**

Diversamente dagli studi di settore, il software applicato non restituisce un ammontare di ricavi o compensi congrui, ma un punteggio variabile in una scala compresa tra 1 e 10. I punteggi più elevati denotano la maggiore affidabilità dei contribuenti che potranno beneficiare del predetto regime premiale.

## Differenza con gli studi di settore

Nel calcolo degli indici sintetici di affidabilità fiscale, molti sono gli elementi che concorrono all'assegnazione di più punteggi parziali, la cui media aritmetica porta infine all'assegnazione del "voto" al contribuente. **Tali elementi, se singolarmente analizzati, in gran parte ricalcano variabili già oggetto di verifica con gli studi di settore;** vi sono tuttavia importanti differenze rispetto al passato. Tali differenze in parte sono dovute alla revisione integrale dello strumento ed in parte sono connesse a vincoli assenti in passato.

# Motivazione della applicazione degli ISA

Una delle principali difficoltà nella complessa gestione degli ISA è quella di capire il funzionamento dei numerosi indicatori che concorrono nel loro insieme nella formazione del giudizio di affidabilità del contribuente. Dalla loro comprensione ed eventuale correzione ne può derivare un rilevante miglioramento del giudizio di affidabilità consentendo al contribuente di beneficiare del regime premiale ovvero di ottenere un giudizio superiore al 6, quindi di non essere inserito nelle liste selettive di controllo.

# Motivazione della applicazione degli ISA

Si evidenzia, però, che talune anomalie non possono essere rimosse ed in questo caso l'Agenzia delle Entrate nella [circolare n. 20/E del 2019](#) ha consigliato di compilare il campo annotazioni per giustificare l'anomalia.

La compilazione del "Campo annotazioni" da sempre ha rivestito una notevole importanza nel mondo degli **studi di settore**. La finalità di tale annotazione aveva era quella di indicare delle cause che motivavano l'eventuale non congruità/non coerenza ai risultati degli studi di

# Motivazione della applicazione degli ISA

settore, al fine di “anticipare” un eventuale contraddittorio e rendere, quindi, edotta l’Amministrazione finanziaria di situazioni particolari di carattere oggettivo/soggettivo che impedivano il raggiungimento della congruità ovvero della coerenza ai risultati stimati da GE.RI.CO.

# Motivazione della applicazione degli ISA

La compilazione del “Campo annotazioni” riveste ugualmente un’importante opportunità, al fine **di comunicare la presenza di eventuali situazioni di carattere oggettivo/soggettivo che hanno influito in modo determinate, riducendolo, sul risultato degli ISA ovvero generando un’anomalia.**

**Inoltre la segnalazione di anomalie potrebbe correggere il prossimo anno gli ISA.**

# Motivazione della applicazione degli ISA

**L'eventuale verifica fiscale, come conseguenza del giudizio ISA, avverrà trascorsi diversi anni dalla chiusura del periodo d'imposta ed un'eventuale ricostruzione a posteriori delle condizioni che hanno comportato un abbassamento del giudizio fiscale può non essere operazione delle più semplici.**

# Motivazione della applicazione degli ISA

**La lettura delle motivazioni addotte dal contribuente potrebbe indurre l'Ufficio, in sede di indagine preliminare, a ritenere sufficiente quanto ivi indicato per giustificare il "basso" giudizio di affidabilità ISA ovvero la presenza di anomalie.**

# Motivazione della applicazione degli ISA

**In questi casi qualora l'Ufficio dovesse ugualmente prendere in considerazione gli ISA, nascerebbe un obbligo di motivazione specifica sindacabile da parte del giudice.**

# Il contraddittorio in materia di ISA

Non è previsto il contraddittorio prima che l'Ufficio emetta un avviso di accertamento.

Coloro che non raggiungeranno la "sufficienza", entreranno nelle liste di controllo e saranno sottoposti a una ordinaria verifica che genererà un accertamento fondato su elementi diversi dagli ISA (indagini finanziarie, sostenimento di spese eccessive rispetto al reddito dichiarato).

Il contraddittorio con il contribuente se è previsto dalla normativa relativa alla tipologia di accertamento applicata.

# Il contraddittorio in materia di ISA

Il solo caso in cui è previsto il contraddittorio nell'ambito ISA, riguarda le ipotesi di **omissione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli indici sintetici di affidabilità.**

E' previsto, infatti, che l'Agenzia delle Entrate ha la possibilità di procedere, previo contraddittorio, all'accertamento induttivo ai sensi dell'articolo 39, comma 2 , del D.P.R. n. 600 del 1972 e dell'[articolo 55](#) del D.P.R. n. 633 del 1972.

# Cause di esclusione dagli ISA

- a)** inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- b)** cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- c)** ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, del TUIR, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e), o compensi di cui all'art. 54, comma 1 del TUIR, superiore a euro 5.164.569;
- d)** periodo di non normale svolgimento dell'attività;

# Cause di esclusione dagli ISA

- e)** determinazione del reddito con criteri forfetari;
- f)** classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello ISA approvato per l'attività esercitata;
- g)** esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA (cd. imprese multiattività);
- h)** enti del terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del

# Cause di esclusione dagli ISA

reddito d'impresa ai sensi dell'art. 80 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117;

**i)** organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'art. 86 del D.Lgs. n. 117/2017;

**l)** imprese sociali di cui al D. Lgs. n. 117/2017;

**m)** società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate;

# Cause di esclusione dagli ISA

- n)** società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- o)** imprese che esercitano, in forma di società cooperativa, le attività di “Trasporto con taxi” e “Trasporto mediante noleggio di autovettura da rimessa con conducente”;
- p)** corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all’ISA AG77U

# Strategia processuale

**Impugno l'atto che tiene conto del giudizio fiscale degli ISA**

**Deduco che l'Ufficio non ha motivato in merito alle osservazioni**

**Chiedo che venga ordinata la produzione in giudizio delle anomalie comunicate dai contribuenti con il medesimo codice attività**

**Invoco il principio di buona fede al fine di escludere l'irrogazione delle pene pecuniarie**

## Strategia processuale

**Invoco il principio di buona fede nel caso in cui il software che effettua il confronto tra i dati indicati nel modello ISA, compilato dal contribuente, e quelli della c.d. “precalcolata”, cioè contenuti nel file messo a disposizione nel cassetto e presenti nell’archivio dell’Anagrafe tributaria, non abbia rilevato l’esistenza di anomalie** (alcuni degli indicatori di anomalia, riguardanti i singoli ISA, non restituiscono immediatamente, in sede di applicazione del software, il risultato al contribuente).

## Strategia processuale

**Invoco il principio di buona fede nel caso in cui di tratti di ISA per i quali non sono disponibili i dati delle elaborazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (nel modulo si legge "dati non disponibili").**

Chiedo la **disapplicazione incidentale** del decreto di approvazione degli ISA applicabili alla fattispecie con riferimento alle note tecniche e metodologiche allegati al modello di riferimento e contenenti i dati resi disponibili dalla A.E.

# Strategia processuale

Gli indici sono approvati con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro il 31 dicembre del periodo d'imposta per il quale sono applicati.

**Le eventuali integrazioni degli indici,** indispensabili per tenere conto di situazioni di natura straordinaria, anche correlate a modifiche normative e ad andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali, sono approvate entro il mese di febbraio del periodo

# Strategia processuale

d'imposta successivo a quello per il quale sono applicate.

**Gli indici sono soggetti a revisione** almeno ogni due anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione.

A regime, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il mese di gennaio di ciascun anno, saranno individuate le attività economiche per le quali devono essere elaborati gli indici ovvero deve esserne effettuata la revisione.

# Rapporti processuali potenziali

**a) Atto di accertamento** emesso in ragione dell'inserimento nel contribuente nelle liste selettive in base al voto derivante dalla applicazione degli ISA

**b) Atto che disconosce la compensazione di crediti per un importo non superiore a:**

50.000 euro annui, relativi all'IVA dell'anno 2019 e relativi a crediti IVA infrannuali maturati nei primi tre trimestri del 2020;

20.000 euro annui, relativi alle imposte dirette e IRAP maturati nel 2018.

# Rapporti processuali potenziali

**c) Atto** conseguente all'applicazione della disciplina delle società non operative e in perdita sistematica.

**d) Accertamento induttivo** basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt. [39, primo comma](#) , lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, e [54, secondo comma](#) , del D.P.R. n. 633/1972.

**e) Accertamento** che contiene determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del D.p.r. n. 600\1973 con reddito complessivo accertato non superiore di  $\frac{2}{3}$  il dichiarato.

## Rapporti processuali potenziali

**f) Accertamento nell'ultimo anno** anteriore alla scadenza dei termini previsti dall'[art. 43, primo comma](#), del D.P.R. n. 600/1973, con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e dall'[art. 57, primo comma](#), del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento all'IVA.

**g) Atto** che contesta che i dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli ISA siano corretti e completi, applica la sanzione del 30% e recupera le imposte

# Rapporti processuali potenziali

**Molti dati sono soggetti a valutazioni prive del carattere della oggettività.**

Si pensi alla percentuale di lavoro indicata nel quadro A per i soggetti diversi dai lavoratori dipendenti. La fattispecie a cui ci si riferisce è quella dei soci e collaboratori che non prestano la loro opera al 100 per cento nell'attività, quindi la percentuale da indicare è soggetta a valutazioni e stime.

**Eventuali errori di lieve entità** ovvero errori scusabili.

# Rapporti processuali potenziali

Secondo l'A.E., in caso di ravvedimento a favore per l'impresa che incida anche sul punteggio ISA in modo più favorevole, non se ne può tenere conto anche ai fini dei benefici premiali.

In realtà il **“principio”** di carattere generale che regola la presentazione delle dichiarazioni integrative è che ***“la successiva sostituisce la precedente”*** e quindi dovrebbe consentire l'accesso al regime premiale.

## Soggetti che possono beneficiare del regime premiale

Le **società di persone**, le **associazioni di artisti e professionisti**, ma più in generale i contribuenti il cui reddito viene imputato per trasparenza ai partecipanti, **non potranno trasferire ai soci o associati i benefici del regime premiale** disciplinato dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 maggio scorso. La soluzione negativa è stata affermata in risposta ad un'istanza di interpello.

**Effettuo ugualmente la compensazione ed impugno il successivo atto che irroga la sanzione.**

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## Cass., Civile Ord. Sez. 6 n. 1084 – 18/01/2017

*... "la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente";*

*Segue*

## Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

**Segue: Cass. Civile Ord. Sez. 6 n. 1084 –18/01/2017**

*in tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che, giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente";*

Segue

## Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

**Segue: Cass. Civile Ord. Sez. 6 n. 1084 –  
18/01/2017**

*l'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte";*

## Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

**Segue: Cass. Civile Ord. Sez. 6 n. 1084 –  
18/01/2017**

*in tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito" (Cass. SU 26635/09; Cass. 12558/10, 23070/12, 27822/13, 3415/15, 21336/15, 17486/16, 11436/16).*

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## Conformi:

- Cass. Sez. V - 01/10/2018 – n. 23677;
- Cass. Sez. VI – 22/02/2018 – n. 4288;
- Cass. Sez. V – 10/11/2017 – n. 26655;
- Cass. Sez. V – 31/10/2017 – n. 25916;
- Cass. Sez. V – 11/10/2017 – n. 23819;
- Cass. Sez. V – 19/05/2017 – n. 12631;
- Cass. Sez. V – 26/04/2017 – n. 10242;
- Cass. Sez. V – 22/03/2017 – n. 7265;
- Cass. Sez. V – 14/09/2016 – n. 18063;
- Cass. Sez. V – 04/05/2016 – n. 8812;
- Cass. Sez. V – 13/04/2016 – n. 7288;

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## Segue conformi:

- Cass. Sez. V – 18/03/2016 – n. 5414;
- Cass. Sez. V – 12/02/2016 – n. 2808;
- Cass. Sez. V – 07/10/2016 – n. 20187;
- Cass. Sez. V – 07/10/2016 – n. 20186;
- Cass. Sez. V – 14/09/2016 – n. 18063;
- Cass. Sez. V – 13/04/2016 – n. 7288;
- Cass. Sez. V – 30/03/2016 – n. 6114;
- Cass. Sez. V – 18/03/2016 – n. 5414;
- Cass. Sez. V – 02/03/2016 – n. 4151;
- Cass. Sez. V – 27/01/2016 – n. 1468;

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## Segue conformi:

Cass. Sez. V – 17/06/2015 – n. 12558;

Cass. Sez. V – 12/06/2015 – n. 12290;

Cass. Sez. V – 08/04/2015 – n. 6971;

Cass. Sez. V – 20/02/2015 – n. 3415;

Cass. Sez. V – 18/02/2015 – n. 3216;

Cass. Sez. VI – 22/01/2015 – n. 1233.

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## **Cass. Civile Ord. Sez. 5 n. 17538 – 28/06/2019**

*...se il contribuente presenta giustificazioni, di esse l'Ufficio prima, e il giudice tributario poi, devono tenere conto, quest'ultimo anche al fine di ponderare gli elementi probatori in relazione al diverso atteggiarsi dell'onere della prova.*

*Tale ponderazione manca del tutto nella sentenza impugnata che si è limitata a convalidare l'incongruenza dello studio di settore, senza peraltro specificare in che cosa consistano le "ulteriori gravi incongruenze" cui fa riferimento in motivazione e che sarebbero altrettanto genericamente contenute nell'avviso di accertamento e non spiegando nemmeno come e perché abbia ritenuto che le ragioni dell'avviso consentissero di superare le giustificazioni addotte dalla contribuente.*

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## **Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 7123 13/03/2019**

*La motivazione dell'avviso di accertamento, pertanto, non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento, essendo preciso onere dell'Ente impositore motivare adeguatamente sulla concreta applicabilità dello studio di settore prescelto, a partire dal cluster di riferimento, e sulle ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente (Cass. 12 aprile 2017, n. 9484).*

*Segue*

## Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

### **Segue – Cass. Civ. Sez. 5 Num. 7123 13/03/2019**

*Infatti, quel che assume centrale importanza nell'accertamento mediante l'applicazione dei parametri o studi di settore è proprio il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la «presunzione» indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri e, di conseguenza, la giustificabilità di un onere della prova contraria a carico del contribuente (Cass. Sez. U., 18 dicembre 2009, n. 26635).*

### **Conformi**

**Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 3762 – 08/02/2019**

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 8033– 29/03/2019**

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## **Cass. Civile Ord. Sez. 5 n. 12254 – 18/05/2018**

*Come premesso, la valutazione di legittimità del ricorso da parte dell'Ufficio all'accertamento mediante gli studi di settore non esaurisce il ruolo del giudice tributario che può - e quindi deve - liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente.*

*Tale valutazione non vi è stata da parte della Commissione Tributaria Regionale, come dimostra la motivazione sostanzialmente apparente della sentenza: la Commissione non chiarisce perchè i risultati delle scritture contabili risultino del tutto inverosimili e perché le giustificazioni in*

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## **Segue Cass. Civ Ord. Sez. 5 n. 12254 – 18/05/2018**

*sede di contraddittorio e in giudizio non fossero in alcun modo convincenti a giustificare lo scostamento tra le loro risultanze e i dati applicati induttivamente. Risulta, quindi, inevitabile una valutazione di merito effettiva da parte della Commissione Regionale: in mancanza di essa gli studi di settore si trasformano da meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività, quindi presunzioni semplici, in parametri rigidi ed insuperabili che trovano la loro legittimazione in se stessi e rispetto ai quali il contribuente non ha alcuna possibilità di dimostrare la sua effettiva situazione reddituale.*

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## **Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 24003 -24/11/2016**

*Orbene, se la finalità del contraddittorio, nell'ambito del procedimento di accertamento fondato sugli studi di settore, è quella di avvalorare la correttezza dell'accertamento, proprio alla luce del confronto tra le posizioni dell'Ufficio e quelle del contribuente, che in tal modo ha la possibilità di rimarcare le peculiarità della propria situazione economico reddituale, onde escludere che il dato statistico che è alla base dello studio di settore sia nella fattispecie invocabile, è appunto necessario che lo stesso si svolga in via preventiva, poiché è la stessa legittimità dell'accertamento che presuppone che sia data al contribuente la possibilità di dedurre in ordine alla effettiva idoneità degli studi a giustificare la maggiore pretesa impositiva.*

Segue

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## Segue – Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 24003-24/11/2016

*In tal senso il contraddittorio non può essere recuperato «a posteriori», come invece ritenuto dalla CTR, con la presentazione di un'istanza per adesione, posto che in tal caso l'avviso continua ad essere inficiato dalla patologia genetica derivante dall'omessa attivazione del contraddittorio.*

# Giurisprudenza - CONTRADDITTORIO

## **Cass. Civile Ord. Sez. 6 n. 14159 – 04/06/2018**

*Ne consegue che, nella fattispecie, in cui il contribuente ha dato seguito all'invito al contraddittorio, che non si è potuto espletare per causa al medesimo non imputabile, per come innanzi spiegato, l'amministrazione finanziaria non era legittimata ad emettere l'avviso di accertamento sulla base della richiamata disposizione.*

## **Conforme**

## **Cass. Civile Ord. Sez. 5 n. 12696 – 23/05/2018**

# Giurisprudenza – IUS SUPERVENIENS

## **Cass. Civile Sent. Sez. 5 n. 19172 – 17/07/2019**

*Sul punto, va richiamato l'indirizzo espresso da questa Corte, al quale questo Collegio intende aderire, secondo il quale la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile*

Segue

# Giurisprudenza – IUS SUPERVENIENS

**Segue Cass. Civile Sent. Sez. 5 n. 19172 –  
17/07/2019**

*Cass. Sez. U., n. 26635 del 2009; Cass. 1843 del 2014;  
Cass. 22949 del 2014; Cass. n. 23554 del 18/11/2015).*

**Conforme**

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 n. 7627 – 24/03/2017**

## Giurisprudenza – IUS SUPERVENIENS

**Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 17807 - 18/07/2017**

*Tuttavia, l'applicazione del nuovo studio di settore, in cui è stata sostituita la metodologia della valutazione dell'attività di lavoro prestata dai soci amministratori, il cui numero e giorni di lavoro vanno evidenziati ed i cui compensi vanno indicati in apposito campo, da sottrarre alle spese per servizi o lavoro dipendenti, può determinare l'eliminazione di ogni divario tra il reddito dichiarato e quello presunto, sicché il motivo va accolto non potendosi procedere all'accertamento nei confronti del contribuente la cui dichiarazione risulti congrua rispetto agli studi di settore. S'impone, pertanto, l'accoglimento del motivo in esame e la conseguente cassazione con rinvio della sentenza al fine dell'applicazione dello ius superveniens*

## Giurisprudenza – RICARICO NORMALE

### **Cass. Civile Sent. Sez. 5 Num. 24300 – 30/09/2019**

*La pronuncia della CTR non è logicamente consequenziale nel considerare insufficiente un ricarico dell'87% rispetto ad un preteso ricarico medio del 250/350%, laddove lo studio di settore (a pag. 6 del ricorso) evidenzia un "range" di ricarico normale 74->224% e il rilievo non è contestato in controricorso: sicché appare congruo un ricarico che, seppure poco sopra il minimo, rientra nell'ampio spettro dello studio di settore, ove la percentuale massima è il triplo della minima, tanto da non poter costituire, ex se solo, indizio sufficiente per sostenere la ripresa a tassazione.*

# Giurisprudenza – GRAVE INCONGRUENZA

## Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 23357 – 19/09/2019

*anche da ultimo, con l'ordinanza n. 8854 del 2019, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha ribadito 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 nell'art. 10, comma 1, I. 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;*

# Giurisprudenza – SIGNIFICATIVE DIVERGENZE

## **Cass. Civile Ord. Sez. 5 Num. 16259 - 18/06/2019**

*...le significative divergenze non possono ricavate da precise soglie quantitative fisse di scostamento, ma comportano una valutazione multifattoriale (situazione economica e storia commerciale del contribuente, situazione del mercato e del settore di operatività) non disgiunta da opportuni termini di raffronto (art. 2, co. 1 - lett. a) - b), d.P.R. n. 570/1996, in tema d'inattendibilità della contabilità per scostamenti superiori al 10%);*

# Cause di non normale svolgimento attività

Può costituire una causa di "non normale svolgimento dell'attività", rilevante ai fini dell'esclusione dagli studi di settore, la situazione di conflittualità tra i soci di una società

La prolungata chiusura di un esercizio commerciale e le modifiche all'assetto viario della zona in cui è ubicata l'attività sono elementi idonei a giustificare lo scostamento tra ricavi dichiarati e risultanze degli studi di settore

Non basta il rilievo del mero scostamento - Ai consulenti 'occasionalì' non si applicano gli studi di settore

Non sono applicabili gli studi di settore ad un libero professionista che lavora saltuariamente in quanto è lavoratore dipendente di un'azienda

# Cause di non normale svolgimento attività

I lavori di ristrutturazione dei locali in cui si svolge l'attività commerciale impediscono una normale gestione dell'azienda: si tratta di una circostanza di cui non si può non tenere conto nel valutare se è motivato o meno lo scostamento tra i risultati dichiarati dal contribuente e le risultanze dello studio di settore

Nel caso in cui un soggetto eserciti contemporaneamente attività dipendente ed attività professionale, è illegittimo il ricorso ai parametri nei casi in cui il reddito da lavoro dipendente sia più alto di quello da attività professionale, dovendosi ritenere prevalente la attività di lavoro dipendente

Le presunzioni stabilite dai parametri sono vinte dalla circostanza che il contribuente abbia cessato nell'anno la sua attività professionale

# Prova contraria

E' stato ritenuto non grave uno scostamento nella misura del sette per cento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli desumibili dai parametri previsti dagli studi di settore

Costituisce prova idonea la situazione determinatasi con l'assunzione nell'anno in esame del subagente, pochi mesi dopo licenziato per l'infruttuosità del suo apporto

Costituisce prova idonea la specificità dell'attività aziendale e del ciclo produttivo, caratterizzato dall'esecuzione delle lavorazioni su ordinazione delle stazioni committenti, rappresentate per lo più da società di leasing, previa predisposizione dei singolo componenti di macchinari industriali, destinati ad essere assemblati soltanto a seguito della ricezione dell'ordine esecutivo

# Prova contraria

Se l'utile è in linea con le dimensioni dell'azienda, lo studio di settore è inapplicabile

Gli studi di settore possono essere disapplicati quando il contribuente - al fine di giustificare lo scostamento - evidenzia difficoltà attinenti alla sfera personale che hanno comportato una diminuzione del fatturato

Nel caso in cui lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli ricalcolati dallo studio di settore è pari al 5,8%, lo stesso deve considerarsi insignificante in quanto, alla luce di consolidata giurisprudenza, si considera significativa per rappresentare gravi incongruenze una percentuale di scostamento compresa tra il 25 e il 30%

# Prova contraria

Accertamento da studi nullo se il professionista applica tariffe più basse del minimo

La Corte di Cassazione ha ritenuto illegittimo l'accertamento da studi di settore nei confronti di un commerciante al dettaglio di articoli di cartoleria e cancelleria, sulla base della dimostrazione, da parte del contribuente, che lo scostamento (peraltro minimo) dipende dalla misura particolarmente ridotta dell'esercizio e dalla presenza, nelle vicinanze, di diversi esercizi dedicati alla stessa attività

Non può essere giustificata la rettifica del reddito di un contribuente attraverso uno scostamento minimo tra ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore

L'accertamento in base alle risultanze degli studi di settore deve tenere conto dell'eventuale furto di merce subito dal contribuente.

# Errata indicazione del codice attività

E' nullo l'accertamento basato sugli studi di settore se questi ultimi sono relativi a codici di attività indicati in modo errato nella dichiarazione dei redditi