



50

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

22361.20

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Avviso di accertamento - Studi di settore.
---

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Angelina-Maria PERRINO	- Presidente -	
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere	Rel. -
Filippo D'AQUINO	- Consigliere -	R.G.N. 12312/2013
Roberto SUCCIO	- Consigliere -	Cron. 22361
Roberto MUCCI	- Consigliere -	CC - 10/12/2019

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 12312/2013 R.G. proposto da

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis), che la rappresenta e difende giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

~~CONTRARIO~~  
~~[resistente]~~

e nei confronti di

**Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II - Ufficio controlli di Napoli**, in persona del Direttore *pro tempore*;

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 213/29/12, depositata il 7 dicembre 2012.

60

6186  
2019



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 dicembre 2019 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

### **RILEVATO CHE**

1. con la sentenza n. 213/29/12 del 07/12/2012, la Commissione tributaria regionale della Campania (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 06/01/11 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto da (omissis) s.r.l. (di seguito (omissis)) nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2004, oltre alle conseguenti sanzioni;

1.1. come si evince dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso a seguito di rideterminazione analitico-induttiva dei ricavi, anche in ragione della valenza solo indicativa degli studi di settore;

1.2. la CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate evidenziando che: a) l'accertamento analitico-induttivo operato dall'Ufficio era corretto «alla luce della obiettiva incongruità dei dati contabili dichiarati dalla parte, dati che, sebbene formalmente regolari, registrano ricavi di poco superiori ai costi di funzionamento dell'azienda, il che denota un illogico comportamento contrario ad ogni principio economico»; b) gli studi di settore, valorizzati dalla CTP, avevano valenza solo indicativa e, «nella fattispecie, devono ritenersi superati dalle riscontrate gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli desunti induttivamente»; c) la parte non aveva esibito «alcun elemento probante o prova documentale a supporto della invocata erroneità dell'accertamento in questione»;

2. (omissis) impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.



## CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso <sup>(omissis)</sup> deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in ragione del parziale difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, non rilevato dalla CTR;

2. il motivo è inammissibile sotto un triplice profilo;

2.1. in primo luogo, la CTR non si è affatto occupata del denunciato difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, sicché la ricorrente avrebbe dovuto dedurre un vizio di omessa pronuncia e non già di violazione di legge;

2.2. inoltre, anche volendo reinterpretare il motivo, la ricorrente non ha trascritto la domanda sulla quale la CTR non si sarebbe pronunciata, né ha allegato il ricorso introduttivo del giudizio ovvero la memoria difensiva depositata in sede di appello;

2.2.1. invero, *«affinché possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronuncia, è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili, e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione, per il principio dell'autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo o del verbale di udienza nei quali le une o le altre erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, in primo luogo, la ritualità e la tempestività, e, in secondo luogo, la decisività»* (Cass. S.U. n. 15781 del 28/07/2005; conf., da ultimo, Cass. n. 5344 del 04/03/2013);

2.3. infine, il motivo difetta della necessaria specificità, atteso che non è stato trascritto né allegato l'avviso di accertamento, sicché questa Corte non può apprezzare la effettiva sussistenza della nullità della motivazione;



3. con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., carenza, insufficienza o contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata con riferimento alla sufficienza degli elementi indiziari a sostegno dell'accertamento induttivo del reddito, non avendo la CTR neppure preso in considerazione le eccezioni della contribuente;

4. il motivo è inammissibile;

4.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione»* (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018);

4.2. nel caso di specie, la CTR, sebbene con motivazione sintetica, ha chiarito che l'accertamento analitico-induttivo si giustifica in ragione della sostanziale inattendibilità della contabilità della società, della quale evidenzia la condotta antieconomica, e ha sottolineato che



(omissis) non ha fornito alcuna prova a supporto dell'erroneità dell'accertamento;

4.3. orbene, la ricorrente avrebbe dovuto indicare, specificamente e con le necessarie trascrizioni, da un lato, le ragioni per le quali il convincimento del giudice di appello sarebbe erroneo e, dall'altro, gli elementi di prova, indicati in ricorso, non presi in considerazione e in ragione dei quali la decisione avrebbe dovuto essere diversa, sicché il motivo difetta chiaramente di specificità;

4.4. in ogni caso, (omissis) si duole essenzialmente della insufficiente motivazione della sentenza impugnata, vizio per il quale non è più ammesso il ricorso per cassazione, come più sopra evidenziato;

5. con il terzo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 39, secondo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in ragione della illegittimità dell'accertamento, non suffragato da riscontri oggettivi, avente carattere induttivo e non fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti;

6. il motivo costituisce una parziale ripetizione del primo motivo ed è inammissibile;

6.1. invero, come già dedotto con riferimento al primo motivo, la ricorrente omette di trascrivere o allegare l'avviso di accertamento, la cui motivazione non è apprezzabile da questa Corte, con conseguente palese difetto di specificità;

7. con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che la CTR avrebbe dovuto procedere a consulenza tecnica d'ufficio invece di ritenere superabili, senza alcun supporto documentale, le risultanze degli studi di settore;

8. il motivo è inammissibile;



8.1. rientra nel prudente apprezzamento del giudice di merito, non censurabile in sede di legittimità, disporre o meno la consulenza tecnica d'ufficio (da ultimo, con riferimento al processo tributario, Cass. n. 25253 del 09/10/2019) che, peraltro, in ipotesi non risulta nemmeno richiesta;

9. con il quinto motivo di ricorso si contesta la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che la CTR avrebbe errato a ritenere che la società contribuente non abbia assolto all'onere probatorio sulla stessa gravante, atteso che sarebbe l'Ufficio a non avere provato i fatti a sostegno della propria pretesa;

10. il motivo è infondato;

10.1. la CTR ha correttamente ripartito l'onere probatorio tra le parti, ritenendo la legittimità dell'accertamento compiuto dall'Agenzia delle entrate, fondato su validi elementi presuntivi, e sostenendo che la ricorrente non abbia fornito alcuna prova in contrario;

10.2. per il resto, il motivo si rivela ripetitivo di questioni già affrontate con gli altri motivi di ricorso, non attinenti alla violazione del principio di ripartizione dell'onere probatorio e già disattese da questa Corte;

11. in conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 49.445,00;

11.1. poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore



importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in complessivi euro 4.000,00, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 10 dicembre 2019.

Il Presidente

(Angelina-Maria Perrino)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi **15 OTT. 2020**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
*Dott.ssa Isabella Panocchia*