



27802.20

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

SEZIONE TRIBUTARIA

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Presidente -	
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere	Rel. -
Paolo CATALLOZZI	- Consigliere -	R.G.N. 28826/2014
Rosaria Maria CASTORINA	- Consigliere -	Cron. 27802
Salvatore SAIJA	- Consigliere -	CC - 16/09/2020

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 28826/2014 R.G. proposto da

**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;

- *ricorrente* -

contro

2794  
2020

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, quale incorporante (omissis) s.r.l., elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio dell'avv. (omissis) (omissis), rappresentata e difesa dall'avv. (omissis) giusta procura speciale in calce al controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia - Sezione staccata di Siracusa n. 1867/16/14, depositata il 3 giugno 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 settembre 2019 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Cons. est.  
G.M. Nonno



## **RILEVATO CHE**

1. con la sentenza n. 1867/14/14 del 03/06/2014, la Commissione tributaria regionale della Sicilia - Sezione staccata di Siracusa (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 88/05/12 della Commissione tributaria provinciale di Siracusa (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da (omissis) s.r.l. nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP ed IVA relativamente all'anno d'imposta 2004;

1.1. come emerge anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione della differenza tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione dello studio di settore concernente la specifica attività esercitata dalla società contribuente;

1.2. la CTR motivava il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle entrate osservando che: a) l'Ufficio, pur riconoscendo la validità delle motivazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio, ha ritenuto egualmente di dovere procedere alla notifica dell'avviso di accertamento in applicazione dello studio di settore, senza spiegare le ragioni per le quali i rilievi di (omissis) s.r.l. siano stati disattesi; b) dette ragioni non potevano esaurirsi nella contestazione della antieconomicità della gestione, atteso che detta antieconomicità in concreto non sussisteva;

2. l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. (omissis) s.r.l. (di seguito (omissis)), incorporante (omissis) (omissis) s.r.l., resisteva con controricorso.

## **CONSIDERATO CHE**

1. va pregiudizialmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366, primo comma, n. 6, cod. proc.



civ., avendo la ricorrente pienamente indicato, richiamato e trascritto i fatti processuali e gli atti rilevanti sui quali il ricorso si fonda;

2. con il primo motivo di ricorso l'Agencia delle entrate deduce la violazione dell'art. 1363 cod. proc. civ., dell'art. 62 *sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427, dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.;

2.1. in buona sostanza, l'Amministrazione finanziaria si duole del fatto che la CTR non avrebbe tenuto conto dell'intero contenuto dell'avviso di accertamento, laddove emergono con chiarezza le ragioni per le quali, a fronte di una gestione palesemente antieconomica, sarebbero state disattese le osservazioni proposte dalla società contribuente;

3. con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione degli artt. 2697 e 2727 ss. cod. civ., dell'art. 62 *sexies* del d.l. n. 331 del 1993, dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che, a fronte della contestazione di antieconomicità della gestione formulata dall'Agencia delle entrate, gravava sulla società contribuente l'onere di fornire la prova della veridicità di quanto risultante dalla dichiarazione fiscale;

4. i due motivi possono essere esaminati congiuntamente e vanno disattesi, nei termini e con le precisazioni che seguono, anche correggendo la motivazione del giudice di appello;

4.1. questa Corte ha ripetutamente affermato il principio secondo cui *«i parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi da 181 a 187, legge 28 dicembre 1995, n. 549, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti*



*su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, primo comma, lett. d, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento» (Cass. n. 3415 del 20/02/2015; Cass. n. 14288 del 13/07/2016; si veda anche Cass. n. 769 del 15/01/2019);*

4.1.1. ne consegue che, in assenza del contraddittorio con il contribuente (il quale, regolarmente invitato, non vi ha preso parte), l'Amministrazione finanziaria può fondare il proprio accertamento anche esclusivamente sulle risultanze del confronto tra il reddito dichiarato e quello calcolato facendo applicazione degli studi di settore, salvo il diritto del contribuente di allegare e provare in sede contenziosa, anche per la prima volta, elementi idonei a vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario si fonda (Cass. n. 24330 del 30/09/2019; Cass. n. 23252 del 18/09/2019; Cass. n. 27617 del 30/10/2018; Cass. n. 21754 del 20/09/2017; Cass. n. 10242 del 26/04/2017);

4.1.2. tuttavia, ove in sede di contraddittorio il contribuente abbia formulato le proprie osservazioni e contestazioni, l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di valutarle nel contesto della motivazione dell'avviso di accertamento, indicando le ragioni per le quali delle



stesse non possa tenersi conto (Cass. n. 30370 del 18/12/2017; Cass. n. 13908 del 31/05/2018);

4.1.3. il sistema di accertamento a mezzo studi di settore è stato, altresì, ritenuto legittimo, sebbene con esclusivo riferimento all'IVA, da parte della Corte di giustizia della UE (CGUE 21 novembre 2018, in causa C-648/16, *Fortunata*);

4.2. nel caso di specie, è pacifico che il contraddittorio preventivo con la società contribuente ci sia stato e che quest'ultima abbia esposto le ragioni per le quali sono stati dichiarati ricavi inferiori a quanto indicato dallo studio di settore;

4.3. tali ragioni sono state sicuramente prese in considerazione dalla motivazione dell'avviso di accertamento che, da un lato, ha ritenuto prevalenti i numerosi elementi indiziari concernenti l'antieconomicità della gestione, dall'altro, ha ritenuto di applicare il ricavo minimo e non quello puntuale proprio in ragione delle criticità evidenziate da *(omissis)*;

4.4. sotto questo profilo l'avviso di accertamento è stato legittimamente emesso, sicché ha errato il giudice di appello nel ritenere che l'Amministrazione finanziaria, a fronte delle osservazioni della società contribuente, avrebbe dovuto compiere ulteriori accertamenti, essendo senz'altro sufficienti gli elementi indiziari indicati ed integranti la contestazione di antieconomicità della gestione, elementi che, nella valutazione dell'Erario, sono prevalenti sulle osservazioni di *(omissis)*;

4.5. tuttavia, la sentenza impugnata non si è limitata a evidenziare l'(insussistente) illegittimità dell'accertamento notificato dall'Amministrazione finanziaria, ma ha affrontato la questione nel merito;

4.5.1. invero, la CTR ha escluso, nel merito, che il comportamento della società fosse antieconomico, affermando – sia pure sinteticamente – che una remunerazione media del capitale del



venti per cento è da ritenersi ottimale per una società di capitali, il che esclude che i ricavi dichiarati possano ritenersi sottostimati, come emergerebbe dall'applicazione dello studio di settore;

4.6. in altri termini, posta la legittimità dell'accertamento, indebitamente esclusa dalla CTR, il giudice di appello ha comunque verificato nel merito l'infondatezza dello stesso, esprimendo il proprio autonomo convincimento, insindacabile sotto il profilo della violazione di legge;

5. con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dai rilievi effettuati dall'Amministrazione finanziaria e concernenti l'antieconomicità della gestione, rilievi dei quali la sentenza impugnata non avrebbe tenuto conto;

6. il motivo è inammissibile;

6.1. secondo quanto affermato da questa Corte, *«le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui all'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348-ter cod. proc. civ., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che l'art. 54, comma 3-bis, del d.l. n. 83 del 2012, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito»* (Cass. S.U. nn. 8053 e 8054 del 07/04/2014);



6.1.1. tali disposizioni si applicano ai giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione successivamente all'11 settembre 2012 (Cass. n. 26860 del 18/12/2014; Cass. n. 24909 del 09/12/2015; Cass. n. 11439 del 11/05/2018) e, dunque, anche al presente giudizio, introdotto con appello depositato il 06/11/2012, come si evince dalla sentenza impugnata;

6.2. in ogni caso, il motivo sarebbe infondato;

6.3. invero, *«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);

6.4. come già riferito con riguardo ai precedenti motivi, la CTR ha preso espressamente in considerazione il rilievo di antieconomicità della gestione, contestandolo specificamente: non si tratta di motivazione omessa ma, al limite, di motivazione carente o insufficiente, non più contestabile in sede di legittimità;



7. in conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della ricorrente 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 44.678,50;

7.1. anche in ragione della correzione della motivazione della sentenza impugnata, non sussistono i presupposti di legge per la chiesta condanna dell'Amministrazione ricorrente per responsabilità aggravata;

7.2. il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa, ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile, disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 - un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1 *bis* del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass. n. 5955 del 14/03/2014; Cass. n. 23514 del 05/11/2014; Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

### **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 euro 4.000,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del quindici per cento e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma il 16 settembre 2020.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi, 04 DIC 2020

Il Cancelliere  
Massimiliano Morgante

8

Il Presidente  
(Giuseppe Fuochi Tinarelli)

Conf. est.  
G.M. Nonno