



17909.21

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
V SEZIONE CIVILE

Oggetto: studio di settore ex art.62 bis del d.l.331/93

Composta da

Enrico Manzon - Presidente -

Giuseppe Fuochi Tinarelli - Consigliere -

R.G.N.  
9680/2014

Giacomo Maria Nonno - Consigliere -

Cron. 17909

Rosaria Maria Castorina - Consigliere -

AC -  
25/3/2021

Gori Pierpaolo - Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 9680/2014 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) e dall'Avv. (omissis) , con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in (omissis) ;

- ricorrente -

contro

2310  
2021

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, n.63/7/2013 depositata il 9 ottobre 2013, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 25 marzo 2021 dal consigliere Pierpaolo Gori.

**Rilevato che:**

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, veniva rigettato l'appello proposto da (omissis) avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso n.37/9/2010 la quale aveva a sua volta rigettato il ricorso del contribuente avente ad oggetto due avvisi di accertamento per IVA, IRPEF, IRAP 2002 e 2003 fondati sull'applicazione di studio di settore ex art.62 bis del d.l.n.331 del 1993 con cui venivano rettificata le dichiarazioni del contribuente.

2. La CTR confermava la decisione di primo grado, ritenendo legittimo l'impianto e la misura delle riprese nei confronti di (omissis), titolare di una ditta individuale operante nel settore delle impermeabilizzazioni in ambito immobiliare, a seguito di controllo della dichiarazione dei redditi per i due anni di imposta predetti, da cui emergevano ricavi inferiori a quelli dello studio di settore applicabile.

Veniva quindi instaurato il contraddittorio sulla base del quale erano anche rielaborate le risultanze dello studio di settore, ottenendo tuttavia risultati peggiorativi per il contribuente. In conseguenza di ciò veniva mantenuta la stima dello studio di settore originario, in quanto



più favorevole per la parte, valutazione integralmente condivisa dal giudice d'appello.

3. Avverso la decisione propone ricorso il contribuente, affidato a tre motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

**Considerato che:**

4. Con il primo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.39 del d.P.R. n.600 del 1973, 62 sexies del d.l. n.331 del 1993 e 3 comma 184 della l. n.549 del 1995, per aver la CTR pedissequamente applicato lo studio di settore, nella ritenuta sistematica indifferenza alle ragioni esposte dal contribuente in sede di contraddittorio.

5. Con il secondo motivo di ricorso - ai sensi dell'art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - si prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt.39 del d.P.R. n.600 del 1973, 62 sexies del d.l. n.331 del 1993 e 2697 cod. civ., per aver la CTR confermato le riprese nonostante il fatto che l'Ufficio non avesse indicato di quali elementi avrebbe tenuto conto, oltre alle risultanze degli studi di settore; nel corpo del motivo il contribuente mette in dubbio anche l'idoneità della motivazione degli atti impugnati nel mero richiamo allo studio di settore applicato e l'idoneità dello studio di settore stesso, stante la sua natura presuntiva, a fondare da solo l'accertamento nella ritenuta assenza di gravi incongruenze nella fattispecie.

6. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente perché connessi, e non possono trovare ingresso, in quanto incongruenti rispetto alla decisione che, conformemente al contenuto dell'avviso di accertamento impugnato, non ha fatto leva soltanto e, in sé, sugli studi di settore. Va ribadita la giurisprudenza della S.C. secondo cui *«La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un si-*

*stema 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. In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri.».* (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 21754 del 20/09/2017, Rv. 645461 - 02 conforme a Cass. Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009, Rv. 610691 - 01). Nel caso in esame pacificamente è stato instaurato il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, in ben quattro occasioni come si legge nello stesso ricorso del contribuente, e dunque sussistono i presupposti per l'applicazione dello studio nel caso di specie.

7. Nondimeno, come detto, nel caso di specie, l'accertamento non è fondato solo sullo scostamento tra dichiarazione e studio di settore applicato, ma i verificatori hanno anche tenuto conto dell'elevato importo indicato dallo stesso contribuente per l'utilizzo nei due anni di imposta di lavoratori dipendenti, oltre che della mancata disponibilità di beni ammortizzabili, e dell'anomalia dei dati dichiarati, sia per pro-

duttività per singolo addetto, sia per incidenza dei costi sui ricavi, come dettagliatamente riportato a p.3 della sentenza impugnata.

8. Le risultanze dei parametri, infine, sono stati applicate al contribuente non indipendentemente dalle allegazioni di parte, ma a ragion veduta e nell'interesse della parte, in quanto più favorevoli di quelli personalizzati all'esito dell'esauritivo contraddittorio (p.3 sentenza primo capoverso), e rappresentano la risultante dell'extrapolazione di una pluralità di dati, i quali 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 (Cass. 20 febbraio 2015 n.3415; Cass. 13 luglio 2016 n.14288).

9. A fronte di tali elementi, posti a base dell'avviso di accertamento e condivisi dai giudici di primo grado, cui la sentenza di appello si richiama nella motivata conferma del provvedimento del giudice di prime cure, il contribuente non ha offerto fatti decisivi e contrari non esaminati dai giudici del merito.

10. Con il terzo motivo di ricorso - ex art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - il contribuente prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt. 5, 7, 12, 16 e 17 del d.lgs. n.472 del 1997, in ordine all'irrogazione delle sanzioni, per aver la CTR motivato *per relationem* all'atto impositivo, con motivazione secondo il contribuente carente, avendo mancato anche di applicare l'istituto della continuazione.

11. Il motivo è inammissibile. Il ricorrente in ordine alle sanzioni irrogate innanzitutto non sostanzia neppure l'apparenza della motivazione espressa dal giudice d'appello sotto l'angolo della motivazione *per relationem*, prospettando una violazione dell'art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ., e comunque la decisione impugnata è certamente in sé rispettosa del minimo costituzionale, e supportata non solo dal richiamo all'atto impositivo, ma sorretta anche dalla motivazione sul

merito della pretesa cui logicamente la decisione sulle sanzioni consegue.

La doglianza, proposta sotto lo schermo della violazione di legge, si risolve in effetti nella prospettazione di un vizio motivazionale, inammissibile anche se così riqualificato perché la censura si traduce in ultima analisi in una prospettazione di insufficienza motivazionale, radicalmente inibita dal nuovo n.5 dell'art.360 primo comma cod. proc. civ. introdotto dal d.l. n. 83 del 2012 nel testo applicabile *ratione temporis*.

12. E' inoltre inammissibile in quanto nuova anche la richiesta di applicazione della continuazione giuridica. Al proposito va rammentato che, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dall'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, può essere richiesta soltanto nell'ambito di un "iter" processuale corretto, che, per quanto attiene al giudizio di legittimità, presuppone la formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinché essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 17134 del 28/06/2018, Rv. 649264 - 01). Il principio di diritto dev'essere reiterato anche nella presente fattispecie in quanto integralmente condiviso dal Collegio. Per l'effetto, la richiesta di parte è tardiva in quanto prospettata per la prima volta nel corpo del motivo oggetto di scrutinio, sulla base di quanto si evince dal ricorso e dalla sentenza impugnata che non riproduce passaggi degli atti di parte dei precedenti gradi di giudizio in cui sarebbe stata avanzata e riproposta.

13. In conclusione, il ricorso va rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

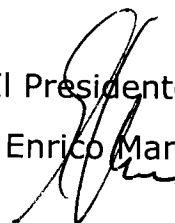
**P.Q.M.**

La Corte: rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 5.600,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Dichiara che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma il 25 marzo 2021

Il Presidente  
Enrico Manzon



Depositato in Tribunale

23 GIU. 2021

Oggi

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Anna Maria Ursola

