



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Studi di settore.

29158-21

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Ernestino Luigi BRUSCHETTA - Presidente -
- Giuseppe FUOCHI TINARELLI - Consigliere - R.G.N. 22787/2013
- Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
- Roberto SUCCIO - Consigliere - Cron. 29158
- Rosaria Maria CASTORINA - Consigliere - CC - 23/06/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22787/2013 R.G. proposto da

(omissis) e (omissis), in proprio e quali
 soci di (omissis) di (omissis), estinta in data
 (omissis), elettivamente domiciliati in (omissis)
 (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis), che li rappresenta e
 difende giusta procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrenti -

- controricorrenti incidentali -

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;

- controricorrente -

- ricorrenti -

e nei confronti di

(omissis)

- intimato -

5268
2024



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 11/16/13, depositata il 20 febbraio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 giugno 2021 dal Cons. Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 11/16/13 del 20/02/2013 la Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso (di seguito CTP) n. 120/05/10, la quale aveva a sua volta accolto i ricorsi riuniti di (omissis) s.n.c. di (omissis) (di seguito (omissis)) nei confronti dell'avviso di accertamento per IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2002 e di (omissis) nei confronti dell'avviso di accertamento per IRPEF relativa al medesimo anno d'imposta, quest'ultimo notificato al socio in ragione dell'imputazione del maggior reddito accertato nei confronti della società;

1.1. come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento notificato alla società era stato emesso in ragione della non congruità dei ricavi rispetto all'applicazione dello studio SG66U relativo al settore di appartenenza (altri servizi connessi all'informatica);

1.2. la CTR, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate, evidenziava che: a) la cancellazione della società era stata eseguita solo in data (omissis) e, quindi, successivamente all'introduzione del presente contenzioso, sicché il ricorso doveva ritenersi ammissibile; b) l'attività della società indicata nello studio di settore non era residuale, come dimostravano i compensi regolarmente percepiti ogni mese dagli amministratori; c) per più anni, ivi compreso quello oggetto di accertamento, la società aveva presentato un andamento fortemente antieconomico; d)



l'accertamento dell'Ufficio doveva ritenersi corretto, con riferimento alla reale potenzialità economica della società;

2. avverso la sentenza della CTR i soci di (omissis) (omissis) proponevano ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, illustrati da memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale condizionato affidato ad un unico motivo;

4. i soci ricorrenti resistevano al ricorso incidentale depositando controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso principale i ricorrenti contestano la violazione degli artt. 32, ultimo comma, 39, primo comma, lett. d *bis*), e 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 62 *sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427, dell'art. 145, secondo comma, cod. proc. civ. e degli artt. 2309, 2310 e 2193, secondo comma, cod. civ.;

1.1. in buona sostanza, i contribuenti si dolgono della illegittimità dell'accertamento dell'Ufficio per il mancato espletamento del contraddittorio endoprocedimentale, in quanto il questionario, con il quale si è proceduto all'invito al contraddittorio, sarebbe stato irregolarmente notificato presso la sede della società e, successivamente, notificato solo al socio non più amministratore,

(omissis)

1.2. il menzionato rilievo, oggetto di motivo di ricorso in primo grado e ribadito con le controdeduzioni in appello, sarebbe stato implicitamente rigettato dalla CTR che avrebbe adottato una statuizione incompatibile con l'accoglimento della nullità dell'accertamento, essendo entrata nel merito della legittimità dello stesso;

2. il motivo è fondato;



2.1. va preliminarmente evidenziato che la tesi dei ricorrenti, per la quale la questione dell'assenza del contraddittorio endoprocedimentale sia stata implicitamente rigettata dalla CTR, sicché non si verterebbe in un caso di omessa pronuncia, va condivisa;

2.1.1. invero, la CTR, nella parte in fatto della sentenza, dà atto della regolare instaurazione del contraddittorio, affermando che: a) la notifica del questionario nei confronti della società non è andata a buon fine; b) la notifica nei confronti del socio ^(omissis) - successivamente reiterata dall'Ufficio - risulta, invece, regolare anche se l'atto non è stato ritirato da quest'ultimo;

2.1.2. la CTR, pertanto, dà per scontata la regolarità del contraddittorio endoprocedimentale con la società contribuente, tanto che concentra la motivazione esclusivamente sul merito delle questioni sollevate dai ricorrenti;

2.2. ciò premesso, va evidenziato che nelle società di persone, la rappresentanza spetta normalmente a tutti i soci illimitatamente responsabili (Cass. n. 9094 del 21/06/2002), tuttavia, quando vi sia stata la nomina di un amministratore (nella specie, del liquidatore), la rappresentanza spetta esclusivamente a quest'ultimo (cfr. Cass. n. 26540 del 05/11/2008);

2.3. nel caso di specie, pertanto, il questionario con il conseguente invito al contraddittorio non può dirsi regolarmente notificato alla società, ma solo al socio non amministratore, come risulta dalle visure camerali prodotte dai ricorrenti (doc. 1 e 10, allegati al ricorso per cassazione), sicché deve ritenersi che il contraddittorio endoprocedimentale non si è formalmente instaurato con la società e l'avviso di accertamento è nullo;

2.4. difatti, le modalità di accertamento a mezzo studi di settore sono state precisate dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U. n. 26635 del 18/12/2009), le quali hanno evidenziato che: a)



l'applicazione 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, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente; b) nell'ambito del contraddittorio, il contribuente 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; c) l'eventuale avviso di accertamento emesso all'esito del contraddittorio non può essere motivato unicamente sul rilievo dello scostamento, ma deve essere integrato 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; d) in tal caso, è sempre necessario che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una «grave incongruenza»; e) ove, invece, il contribuente non abbia preso parte al contraddittorio al quale sia stato regolarmente convocato, assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standards*; f) in ogni caso (e, dunque, anche nel caso di mancata partecipazione al contraddittorio), il contribuente mantiene la più ampia facoltà di giustificare, in sede giudiziale, lo scostamento dagli *standards* (si veda, *ex multis*, anche Cass. n. 11633 del 15/05/2013; Cass. n. 17646 del 06/08/2014; Cass. n. 9484 del 12/04/2017; Cass. n. 21754 del 20/09/2017; Cass. n. 27617 del 30/10/2018; Cass. n. 16545 del 20/06/2019);

3. l'accoglimento del primo motivo con conseguente declaratoria di nullità dell'avviso di accertamento notificato alla società implica l'assorbimento degli ulteriori motivi proposti;



4. con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato si contesta la violazione e la falsa applicazione dell'art. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto l'utilizzabilità della documentazione non prodotta in risposta al questionario;

4.1. il motivo è inammissibile;

4.2. a seguito dell'annullamento dell'avviso di accertamento per difetto di contraddittorio, l'Agenzia delle entrate – peraltro risultata integralmente vincitrice in appello – non ha più interesse alla pronuncia sul predetto motivo;

5. in conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso principale, assorbiti gli altri e rigettato il ricorso incidentale condizionato; non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la sentenza impugnata va cassata, con conseguente accoglimento dell'originario ricorso del contribuente;

5.1. l'Amministrazione finanziaria va condannata al pagamento, in favore dei ricorrenti, delle spese del presente giudizio, che si liquidano come in dispositivo avuto conto di un valore della lite dichiarato di 12.865,00; sussistono, invece, giusti motivi in ragione della complessità della controversia per compensare tra le parti le spese relative al gradi di merito;

5.2. 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 accoglie il primo motivo di ricorso principale, assorbiti gli altri, e rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese relative al presente giudizio, che si liquidano in euro 3.000,00, oltre agli esborsi per euro 200,00, alle spese forfetarie nella misura del quindici per cento e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma il 23 giugno 2021.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



OGGI 20 OTT 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi

Il Presidente

(Ernestino Luigi Bruschetta)

Ernestino Bruschetta

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi