33794/2021

Oggetto: studi di settore – legittimità accertamento – onere della prova contraria – accertamento di merito –

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	Presidente	
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel.	R.G.N. 17892/15
Lina Condello	Consigliere	Rom 33794
Luigi D'Orazio	- Consigliere	cc – 5/7/2021
Paolo Fraulini	- Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. R.G. 17892/15, proposto *da*:

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*

ricorrente

contro

4416/2021

(omissis) **s.r.l.,** in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, dall'avv.to (omissis), presso il quale è elettivamente domiciliata in (omissis), in virtù di procura speciale in atti,

controricorrente

Avverso la sentenza n. 289/29/2015 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, depositata il 27/1/2015 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 luglio 2021 dal Consigliere Rosita D'Angiolella.

Rilevato che:

1. La Commissione Tributaria regionale della Sicilia (di seguito, per brevità, CTR), confermando la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Agrigento, che aveva accolto il ricorso della contribuente società sul rilievo dell'illegittimità dell'accertamento induttivo emesso nei suoi confronti, rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate ritenendo che «*lo scostamento del 15% verificato in Sicilia senza alcun altro elemento che assista indiziariamente l'accertamento emesso, non appare suscettibile di dar luogo ad un accertamento induttivo valido di maggiori ricavi e conseguenti redditi*».

2. La controversia traeva origine da un avviso di accertamento emesso nei confronti della società (omissis) s.r.l., per Ires, Iva ed Irap, con il quale venivano determinati maggiori ricavi per l'anno 2004, sulla base dei cd. studi di settore, relativi all'attività di emittente televisiva, impugnato dal contribuente innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Agrigento che accoglieva integralmente il ricorso ritenendo, tra l'altro, insufficienti i parametri di cui allo studio di settore (omissis).

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe, affidandosi a tre motivi.

4. Il contribuente ha resistito con controricorso.

Considerato che:

1. L'Agenzia delle entrate, denuncia la violazione dell'art. 109 t.u.i.r, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per aver la CTR omesso di esaminare un punto decisivo della controversia riguardante i contributi in conto di esercizio, da considerarsi, ex art. 85, co. 1, lett. h) t.u.i.r., "ricavi" essendo erogati dall' ente pubblico Regione Sicilia, da imputarsi, ex art. 109 t.u.i.r., nell'esercizio di competenza, previa verifica della certezza esistenza e determinabilità della posta. Espone la ricorrente che tali questioni, dapprima, erano state rilevate dalla società contribuente con la memoria presentata in sede di contraddittorio preventivo (v. ricorso, pag. 2 e ss.), questioni sulle quali l'Ufficio, nel colloquio conclusivo del contraddittorio, aveva ritenuto del tutto irrilevanti, per le ragioni indicate a pagg. 4 e 5 del ricorso; successivamente, erano state portate all'attenzione

die giudici di merito, tant'è che, in primo grado, la CTP di Agrigento, in accoglimento del ricorso della società, aveva ritenuto che l'Agenzia avrebbe dovuto tenere conto, nel determinare lo scostamento, del ricavo proveniente dal contributo regionale nella misura del euro 169.075,91, da imputare in conto esercizio 2004 anche se corrisposto alla società contribuente nell'anno successivo, ed in secondo grado, costituivano oggetto dell'appello dell'Ufficio, in relazione al mancato rispetto delle regole di cui all'art. 109 t.u.i.r. (v. ricorso pagg. 7-10).

1.1. Col secondo motivo deduce la violazione e la falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., dell'art. dell'art. 62 *sexies* d.l. n. 331 del 1991, per omesso esame di fatto decisivo individuato dalla ricorrente nelle seguenti circostanze: 1) «*l'originario avviso di accertamento non si basava automaticamente sull'applicazione degli studi di settore essendosi l'Ufficio – vedasi ampia ed esaustiva motivazione dell'atto di appello – attenuto ad una prassi di verifica delle condizioni di applicabilità dello studio SG94U ...*»; 2) «*l'articolata valutazione di tali ragioni da parte dell'Ufficio-.. è alquanto sintomatica dell'avvenuto esame delle ragioni poste a fondamento dello studio di settore sulla base di documenti contabili prodotti dalla stessa società*»; 3) «*nessuna ragionevole prova contraria ha offerto la Società*» (v. ricorso pag. 17-18).

1.2. Con il terzo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 10 della legge n. 146 dell'8/5/2005 nella parte in cui i secondi giudici hanno ritenuto l'insussistenza della grave incongruenza rispetto allo scostamento del 15%, non giustificativo dell'applicazione dello studio di settore; la ricorrente sostiene che la valutazione dei secondi giudici è arbitraria ed illegittima in quanto contraria alla disposizione citata che non esplicita una misura predeterminata della "gravità" dell'incongruenza, sì da rendere illegittime le interpretazioni – come quella effettuata dalla CTR – che classificano come irrilevante o rilevante una data percentuale di scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili sugli studi di settore.

2. I primi due motivi – che si esaminano congiuntamente perché strettamente connessi - sono inammissibili.

2.1. Ed invero, se non determina l'inammissibilità del mezzo la deduzione da parte della ricorrente del vizio di omessa pronuncia in cui è fatto erroneo riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., in luogo del n. 4 della stessa disposizione, rimane, comunque, fermo il dovere del ricorrente in cassazione di porre con univoca chiarezza la questione dell'omessa pronuncia, individuandone l'oggetto, quale specifico vizio processuale della sentenza impugnata (v. Sez. 6-5, 22/02/2018, n. 4289).

2.2. Nel caso in esame la questione dell'omessa pronuncia risente di una notevole genericità e ambiguità dei temi posti, considerando, non solo che il motivo di ricorso in cassazione, benché contenga una diffusa esposizione dei fatti (da pag. 1 a 12 del ricorso), non risulta supportato dall'allegazione e/o trascrizione dei motivi di appello nei quali sarebbe stata specificamente dedotta la questione relativa ai criteri cui l'art. 109 t.u.i.r. subordina l'inerenza del costo e la relativa deducibilità, ma anche del mancato innesto tra le censure prospettate e la motivazione della sentenza, ove, contrariamente all'assunto della ricorrente, è specificamente affrontato il tema dell'inerenza dei costi e dei contributi, per il calcolo dello scostamento anche con il diffuso richiamo alla giurisprudenza di questa Corte (v. sentenza impugnata, pag. 2; in particolare è significativo il passaggio motivazionale in cui, ricollegandosi alla sentenza di questa Corte n. 20414 del 2014, la CTR afferma che: «*tale ultima pronunzia relativa a diverso settore di attività, è comunque relativa ad una realtà produttiva come quella piemontese assai diversa dal sud Sicilia. E se non è considerato grave uno scostamento in area assai più ricca del 7% tra ricavi generati e quelli desumibili allo studio di settore, lo scostamento del 15% verificato in Sicilia, senza alcun altro elemento che assista indiziariamente l'accertamento emesso non appare suscettibile di dar luogo ad un accertamento induttivo valido di maggiori ricavi e conseguenti redditi. Considerata pertanto anche la genericità dell'appello, che esclusivamente sulla valenza di tale studio si fonda, la sentenza confermata con la modifica della motivazione di cui sopra compensando le spese*»).

2.3. L'inammissibilità dei motivi primo e secondo si ricava, dunque, alla stregua dei principi affermati dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la

sentenza n. 7155 del 2017, secondo cui: «in tema di ricorso per cassazione per violazione o falsa applicazione di norme di diritto (sostanziali o processuali), il principio di specificità dei motivi, di cui all'art. 366, comma 1, n. 4, c.p.c., deve essere letto in correlazione al disposto dell'art. 360-bis, n. 1, c.p.c., risultando inammissibile, per difetto di specificità, il motivo di ricorso che, nel denunciare la violazione di norme di diritto, ometta di raffrontare la "ratio decidendi" della sentenza impugnata con la giurisprudenza della S.C. e, ove la prima risulti conforme alla seconda, ometta di fornire argomenti per mutare orientamento», nonché con la recente sentenza del 28/10/2020, n. 23745, che ha ribadito che «l'onere di specificità dei motivi, sancito dall'art. 366, comma 1, n. 4), c.p.c., impone al ricorrente che denunci il vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., a pena d'inammissibilità della censura, di indicare le norme di legge di cui intende lamentare la violazione, di esaminarne il contenuto precettivo e di raffrontarlo con le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata, che è tenuto espressamente a richiamare, al fine di dimostrare che queste ultime contrastano col precetto normativo, non potendosi demandare alla Corte il compito di individuare - con una ricerca esplorativa ufficiosa, che trascende le sue funzioni - la norma violata o i punti della sentenza che si pongono in contrasto con essa».

3. Il terzo mezzo è fondato.

3.1. Come sopra esposto, la CTR ha motivato il rigetto dell'appello riportando il principio di diritto enunciato con la sentenza n. 2014 del 26/09/2014 di questa sezione secondo cui: «L'Amministrazione finanziaria non è legittimata a procedere all'accertamento induttivo, al di fuori delle ipotesi tipiche previste dagli artt. 39, primo comma, lett. *d)*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 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 di cui all'art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ma solo quando venga ravvisata una "grave incongruenza" secondo la previsione del successivo art. 62-*sexies*, trovando riscontro la persistenza di tale presupposto - nel

quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva - anche dall'art. 10, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, il quale, pur non contemplando espressamente il requisito della grave incongruenza, compie un rinvio recettizio al menzionato art. 62-*sexies* del d.l. n. 331 del 1993». I giudici di secondo grado hanno affermato che: «Tale ultima pronunzia relativa a diverso settore di attività, è comunque relativa ad una realtà produttiva, come quella piemontese, assai diversa dal sud e Sicilia. E se non è considerato grave uno scostamento, in aria assai più ricca, del 7% tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dalla studio di settore, lo scostamento del 15% verificato in Sicilia, senza alcun altro elemento che assista indiziariamente l'accertamento emesso, non appare suscettibile di dar luogo ad un accertamento induttivo valido di maggiori ricavi e conseguenti redditi».

4. Va innanzitutto definito l'ambito di applicabilità della normativa invocata, ovvero l'applicabilità al caso in esame dell'art. 1, comma 23, della legge 27/12/2006, n. 296, che ha modificato l'art. 10 della legge 08/05/1998, n. 146, a decorrere dal 1° gennaio 2007.

4.1. Questa sezione ha avuto modo di chiarire che «In tema di accertamento basato sugli studi di settore, anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria (v. CGUE 21/11/2018, causa C-648/16, Fontana; su tali principi, cfr. Sez. 5, 29/03/2019, n. 8854; 22/05/2019, n. 13769 e 18/09/2019, n. 23252), il presupposto della "grave incongruenza" di cui all'art. 62-*sexies*, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 (conv., con modif., dalla l. n. 427 del 1993) è necessario anche per gli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007, in quanto l'art. 10, comma 1, della l. n. 146 del 1998, pur dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 23, della l. n. 296 del 2006 (in vigore dal 1° gennaio 2007), continua a fare riferimento al detto art. 62-*sexies*, che, pertanto, non può ritenersi implicitamente abrogato» (cfr. Sez. 5, 29/03/2019, n. 8854).

4.2. Ciò posto, l'art. 62, comma 3-*sexies,* d.l. 30/08/1993, n. 331, tuttora vigente, contiene ancora il riferimento alle "gravi incongruenze", menzionando espressamente, tra l'altro, non solo la disciplina sull'accertamento delle imposte dirette di cui all'art. 39 d.P.R., 29/09/1973,

n. 600, ma anche quella relativa all'Iva, di cui all'art. 54, d.P.R. 26/10/1972, n. 633.

4.3. Questa Corte ha ritenuto come scostamenti solo lievi e, quindi, inidonei alla rettifica dei redditi quelli del 4,23 % (v. Sez. 5, 14/07/2017, n. 1748) del 7 % (Sez. 5, 26/09/2014, n. 20414), del 10 % (Sez. 5, 30/01/2019, n. 2637), del 21 % (Sez. 6-5, 10/11/2015, n. 22946), con la precisazione che la nozione di "grave incongruenza" non può essere ricavata avendo riguardo in via assoluta a precise soglie quantitative fisse di scostamento, essendo, invece, nozione di natura relativa da adattare a plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento ed in generale della stessa storia commerciale del contribuente destinatario dell'accertamento, oltre che del mercato e del settore di operatività. Da ultimo la giurisprudenza della Corte si è attestata nel valutare la gravità dello scostamento qualora il divario sia superiore al 10% (cfr., Sez. 5, 21/04/2021, n. 10503).

4.4. La CTR ha affermato l'insussistenza della grave incongruenza in base ad un valutazione sostanzialmente astratta in quanto ha ritenuto che lo scostamento del 15%, calato nella realtà produttiva siciliana, non potesse considerarsi grave (il riferimento comparativo è al Piemonte ove, nel caso affrontato dalla sentenza di questa Corte n. 20414 del 2014, è stato ritenuto non grave lo scostamento del 7%). Viceversa, i secondi giudici avrebbero dovuto appurare se la percentuale di scostamento del 15%, fosse grave e rilevante, tenuto conto, non solo, dell'ammontare dei ricavi dichiarati rispetto a quella risultante dall'accertamento induttivo, ma anche in considerazione dei concreti fattori caratterizzanti la singola realtà economica oggetto di accertamento (dell'impresa e del suo contesto), risultando inconferente il riferimento comparativo con realtà produttive di altre regioni italiane completamente avulse dalla realtà produttiva dell'impresa in questione.

5. Il ricorso va, dunque, accolto in relazione al terzo mezzo, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla CTR della Sicilia, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame del merito della controversia per verificare, nei termini appena riferiti, la sussistenza della

grave incongruenza con riferimento all'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli oggetto di accertamento.

6. La CTR, in sede di rinvio, è tenuta a provvedere sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso per quanto in motivazione; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso, in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile, in data 5 luglio 2021.

Il Presidente

Federico Sorrentino

IL CANCELLIERE ESPERTO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 12/11/2021

IL CANCELLIERE ESPERTO

Simona Torrini