



36012/21

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi - Studi di settore.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Enrico MANZON	- Presidente -
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere Rel. -
Roberto SUCCIO	- Consigliere - R.G.N. 25541/2015
Pierpaolo GORI	- Consigliere - Cron. 360.12
Gian Andrea CHIESI	- Consigliere - CC - 30/09/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25541/2015 R.G. proposto da

(omissis) , elettivamente domiciliata in (omissis)
(omissis) , presso lo studio dell'avv. (omissis) , che lo
rappresenta e difende giusta procura speciale in calce al 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;

- *controricorrente* -

e contro

Agenzia delle entrate - Direzione provinciale III di Roma, in
persona del Direttore *pro tempore*, e **Agenzia delle entrate -**
Direzione provinciale III di Roma Ufficio territoriale di Albano
Laziale, in persona del Direttore *pro tempore*

- *intimati* -

5366
2021



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 1768/06/15, depositata il 24 marzo 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 settembre 2021 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 1768/06/15 del 24/03/2015 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha rigettato l'appello proposto da (omissis) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP) n. 254/17/13, che aveva a sua volta rigettato il ricorso proposto dal contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRPEF, IRAP ed IVA relativamente all'anno d'imposta 2004;

1.1. come si evince dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso in applicazione degli studi di settore;

1.2. la CTR rigettava l'appello del contribuente evidenziando che:
a) l'accertamento dell'Ufficio era fondato sulla dichiarazione infedele del contribuente che aveva comportato l'applicazione dello studio di settore; b) il contraddittorio era stato reale e l'Ufficio aveva tenuto conto delle allegazioni del contribuente, non potendo in ogni caso essere sanata la dichiarazione infedele;

2. avverso la sentenza della CTR (omissis) proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso (omissis) deduce, in relazione all'art. 36, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 3 della l. 7 agosto 1990, n. 241, degli artt. 7 e 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212, degli artt. 39 e 42 del d.P.R. 29 settembre 1973,



n. 600 e dell'art. 24 e 97 Cost., per avere la CTR ignorato che il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente sarebbe stato meramente apparente e che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe specificamente motivato in ordine alle contestazioni mosse dal contribuente;

1.1. con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 62 *sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427, degli artt. 2728 e 2729 cod. civ. e dell'art. 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la sufficienza dello scostamento dallo studio di settore ai fini della motivazione dell'avviso di accertamento, senza tenere conto dei rilievi del contribuente in ordine alla stagionalità dell'attività esercitata e, quindi, alla sostanziale inapplicabilità al caso di specie dello studio di settore;

1.2. con il terzo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente in quanto il giudice di appello: a) avrebbe ritenuto il raggiungimento di gravità, precisione e concordanza senza motivazione; b) avrebbe motivato contraddittoriamente in ordine ad alcuni rilievi del contribuente, affermando che gli stessi sarebbero stati superati, senza peraltro tenerne conto nella valutazione del merito; c) avrebbe individuato un *thema decidendum* (la rettificabilità della dichiarazione) estraneo alle questioni effettivamente trattate dalle parti;

2. le tre censure possono essere unitariamente esaminate e vanno complessivamente disattese;

2.1. gli accertamenti a mezzo studi di settore sono stati introdotti dall'art. 62 *sexies*, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993, secondo il quale «gli accertamenti di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600,



art. 39, comma 1, lett. d), (...) e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, (...) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62 bis, del presente decreto»;

2.1.1. la menzionata disposizione autorizza, pertanto, l'Ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte «gravi incongruenze», a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi previste dalla legge ed, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità, e senza obbligo di ispezione dei luoghi, se non assolutamente necessaria (cfr. Cass. n. 5977 del 14/03/2007; Cass. n. 8643 del 06/04/2007; Cass. n. 3302 del 13/02/2014);

2.1.2. ed infatti, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore differisce dalla procedura di accertamento di cui al d.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, rispetto alla quale costituisce uno strumento alternativo disponibile per l'Amministrazione finanziaria, proprio in quanto – al contrario di questa – è del tutto indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili (Cass. n. 23096 del 14/12/2012; Cass. n. 20060 del 24/09/2014);

2.1.3. le modalità di una simile tipologia di accertamento 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);

2.2. nel caso di specie, la CTR ha pienamente rispettato i superiori principi di diritto, in quanto: a) ha evidenziato la sussistenza di un effettivo contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente; b) ha accertato che detto contraddittorio non è stato meramente apparente, tanto che l'Amministrazione finanziaria ha addirittura tenuto conto di alcuni rilievi del contribuente (dipendenti impiegati in nero e stagionalità dell'attività esercitata); c) ha sottolineato come la motivazione dell'avviso di accertamento sia congrua in quanto



fondata non già sul semplice scostamento dagli studi di settore, ma anche sulla dichiarazione infedele presentata;

2.3. trattasi di motivazione logica e niente affatto apparente, avuto conto delle censure specificamente mosse dal ricorrente;

2.3.1. l'espletamento del contraddittorio endoprocedimentale implica che il contribuente possa formulare in quella sede tutti i rilievi necessari a fornire i chiarimenti in ordine alla propria posizione, oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma non impone a quest'ultima di accoglierli necessariamente;

2.3.2. l'Amministrazione finanziaria deve solo dare atto, nel motivare l'atto impositivo, dei rilievi formulati, eventualmente spiegando le ragioni per le quali gli stessi sono stati disattesi e potendo il contribuente riproporre le medesime questioni nel giudizio di merito;

2.4. in questo contesto, non è dubitabile che – nel caso di specie – un pieno contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente ci sia stato, non potendo ritenersi l'apparenza dello stesso per il semplice fatto che l'Amministrazione finanziaria non abbia accolto tutti i rilievi formulati da (omissis) ;

2.5. neppure è configurabile un vizio di motivazione dell'avviso di accertamento: da un lato, la circostanza che l'Amministrazione finanziaria abbia confermato l'applicabilità dello *standard* prescelto a dispetto delle contestazioni del ricorrente è questione di merito, non già di congruenza della motivazione dell'atto impositivo;

2.5.1. dall'altro, non può nemmeno dirsi che l'avviso sia stato emesso in virtù della semplice discordanza con lo studio di settore, tenuto conto della acclarata sussistenza di una dichiarazione infedele che ha legittimato il ricorso allo strumento presuntivo (come ampiamente chiarito dalla CTR);



2.6. per il resto, al di là delle censure di violazione di legge specificamente formulate, il contribuente sembra volere surrettiziamente rimettere in contestazione l'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito, il che è inammissibile in sede di legittimità;

3. in conclusione, il ricorso va rigettato e il ricorrente va condannato al pagamento delle spese relative al presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della presente controversia di euro 34.425,00;

3.1. 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 del 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 il ricorrente al pagamento delle spese di lite, che liquida in euro 4.100,00, oltre alle spese di prenotazione 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 30 settembre 2021.

Il Presidente
(Enrico Manzon)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi **22 NOV 2021**
IL CANCELLIERE ESPERTO
Margherita Occhipinti