



Numero registro generale 6650/2013

Numero sezionale 282/2022

Numero di raccolta generale 14114/2022

Data pubblicazione 04/05/2022

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Accertamento
induttivo puro –
Presunzioni supersemplici –
Risultanze dello studio di
settore - Rilevanza

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Biagio VIRGILIO	- Presidente -	
Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Consigliere Rel. -	UP - 24/02/2022
Angelina Maria PERRINO	- Consigliere -	
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere -	
Paolo CATALLOZZI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 6650/2013 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **Srl**

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle Marche n. 1/2/2012, depositata il 20 gennaio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio della pubblica udienza del 24 febbraio 2022, fissata ai sensi dell'art. 23, comma 8 bis, l. n. 176 del 2020, dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Lette le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso e la cassazione con rinvio della sentenza impugnata.





FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica nei confronti della ^(omissis) Srl - non andata a buon fine la procedura di accertamento con adesione per il mancato pagamento nel termine e per la mancata sottoscrizione dell'atto di adesione - emetteva avviso di accertamento per Iva, Irpeg e Irap per l'anno 2003 in relazione ad una pluralità di rilievi attesa l'indebita deduzione di costi non inerenti, non deducibili e non documentati; inoltre, determinava in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, i ricavi d'impresa avvalendosi delle risultanze del pertinente studio di settore.

La CTP di Ancona accoglieva l'impugnazione della contribuente limitatamente ai costi per manutenzione e riparazione su beni di terzi e di proprietà (rilievi nn. 7-8-9) e a quelli per il noleggio di beni mobili (rilievo n. 10), nonché sulla determinazione induttiva del reddito. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con quattro motivi. ^(omissis) Srl è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di pronunciare sui motivi con cui era stata impugnata la statuizione del giudice di primo grado in relazione alle riprese di cui ai rilievi nn. 7-8-9-10, essendosi limitato il giudice d'appello a statuire solo sul rilievo n. 11, ossia sulla rideterminazione del reddito d'impresa in via induttiva.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., in via subordinata, ove si ritenesse implicita la statuizione della CTR sui motivi d'appello, omessa ed insufficiente motivazione sulle medesime circostanze di cui al precedente motivo per l'integrale assenza di ogni motivazione sulle relative questioni.





2. Esclusa la mancata pronuncia, avendo la CTR statuito «*conferma la impugnata decisione*», così, implicitamente decidendo sull'intero ricorso, la motivazione è integralmente omessa quanto alle ragioni del rigetto del gravame dell'Ufficio – riprodotto per autosufficienza in uno all'avviso e alla decisione di primo grado - sui rilievi da 7 a 10, avendo il giudice d'appello esaminato esclusivamente la questione sulla liceità della determinazione del reddito in via induttiva, sicché, pur infondato il primo motivo, va accolto il secondo.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 e 55 d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR ritenuto illegittimo l'accertamento induttivo ex art. 39, secondo comma, d.P.R. cit. in quanto asseritamente fondato sugli studi di settore, che, invece, legittimerebbero un accertamento analitico induttivo ex art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, per il quale erano carenti gli elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti.

3.1. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., insufficiente motivazione (o, anche, apparente) quanto all'esistenza delle gravi irregolarità sulla tenuta delle scritture contabili ex art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, ritenute invece tali dall'Ufficio alla luce delle plurime risultanze del pvc.

4. Il terzo motivo è fondato, con assorbimento del quarto.

4.1. L'accertamento operato dall'Ufficio per la rideterminazione del reddito d'impresa si fondava sulla constatata esistenza di carenze e inesattezze della contabilità così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità dell'intera contabilità e giustificare, pertanto, la ripresa ai sensi dell'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, con ricorso alle cd. presunzioni supersemplici.

In tale ambito rilevano elementi presuntivi anche privi dei requisiti di gravità e precisione, tra cui rientrano, indubitabilmente, anche le





risultanze dello studio di settore pertinente ed applicabile alla luce degli elementi dell'attività rilevati, senza che assuma rilievo la procedura stabilita per l'accertamento sugli studi di settore.

Ne deriva che, legittimamente, l'Ufficio ha impiegato – all'interno del procedimento induttivo cd. puro – gli elementi derivanti dallo studio di settore, senza effettuare, in tal modo, alcuna commistione tra le diverse modalità procedurali.

E, del resto, già le stesse Sezioni Unite, con la sentenza n. 26635 del 18/12/2009, hanno precisato che l'accertamento mediante l'applicazione degli studi di settore costituisce, di per sé, un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza sorge a seguito del contraddittorio con il contribuente, sì da legittimare l'accertamento (analitico) su studi di settore.

Ove, peraltro, sussistano i presupposti per un accertamento induttivo puro, la presunzione semplice data dallo studio di settore (fuori dall'ambito procedimentale suo proprio) assume rilievo positivo quale presunzione semplice, ascrivibile – e correlativamente utilizzabile – tra le presunzioni supersemplici.

I presupposti fondanti l'accertamento induttivo puro, d'altra parte, sono quelli specificamente enucleati dall'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, sicché è la carenza di questi (nella specie, la totale inattendibilità della contabilità) che rende non legittimo il ricorso al modulo procedimentale, mentre l'impiego delle risultanze degli studi di settore rileva solo come uno degli elementi impiegati per la concreta determinazione del reddito e, dunque, costituisce – in questo ambito – un *posterius* non incidente sulla legittimità della procedura stessa.

5. In accoglimento del secondo e terzo motivo, infondato il primo, assorbito il quarto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.





La Corte, in accoglimento del secondo e terzo motivo, infondato il primo ed assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR delle Marche in diversa composizione.

Deciso in Roma, il 24 febbraio 2022

Il Presidente
Biagio Virgilio

Il Consigliere est.
Giuseppe Fuochi Tinarelli

