

35203/22



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

Oggetto:  
studi di settore - ac-  
certamento analitico  
induttivo

con. 35203

Composta da

Ernestino Luigi Bruschetta	- Presidente -	
Enrico Manzon	- Consigliere -	R.G.N. 21751/2015
Giovanni La Rocca	- Consigliere -	Cron.
Lunella Caradonna	- Consigliere -	AC - 28/9/2022
Pierpaolo Gori	- Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 21751/2015 R.G. proposto da

(omissis) S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresen-  
tata e difesa dall'Avv. (omissis), con domicilio eletto in (omissis)  
presso lo studio del primo difensore in (omissis)

- ricorrente -

contro

92

2999  
2022

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 Lazio, n.810/6/2015 depositata il 10 febbraio 2015, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 28 settembre 2022 dal consigliere Pierpaolo Gori.

**Rilevato che:**

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio veniva rigettato l'appello proposto dalla società *(omissis)* S.r.l. avverso la sentenza n.137/59/2013 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, la quale rigettava il ricorso proposto dalla contribuente contro l'avviso di accertamento emesso sulla base di studio di settore e dello scostamento grave tra redditi negativi dichiarati e redditi positivi accertati con conseguente recupero ad imposta di IRES, IRAP e IVA per l'anno di imposta 2004.
2. Il giudice di prime cure confermava le riprese sul presupposto del rituale invito al contraddittorio emesso dall'Amministrazione finanziaria nei confronti della contribuente in fase procedimentale, oltre che dell'antieconomicità della gestione riscontrata nel caso concreto. La sentenza veniva confermata dalla CTR, la quale basava la propria decisione soprattutto sulla seconda considerazione, l'antieconomicità manifesta della gestione, alla luce di un trend negativo perdurante dall'anno 2002, e dell'inverosimiglianza delle dichiarate perdite a fronte dell'aumento del numero dei dipendenti.

4<sub>2</sub>

3. Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidato a tre motivi, che illustra con memoria, ai quali ha resistito con controricorso l' Agenzia delle Entrate.

**Considerato che:**

4. In via preliminare va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art.348 ter cod. proc. civ. sollevata in controricorso considerato che le censure ivi sollevate non si appuntano su profili motivazionali che possano essere soggetti a preclusione per doppia conforme. Va poi dato atto anche dell'eccezione di inammissibilità del ricorso formulata dall'Agenzia, per aver la sentenza d'appello deciso le questioni controverse in modo conforme alla consolidata giurisprudenza di legittimità, eccezione scrutinabile unitamente alla disamina delle singole censure.

5. Con il primo motivo del ricorso - ex art.360 primo comma n. 3 cod. proc. civ. - viene dedotta la violazione da parte della CTR degli artt.39 comma 1 lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973, 62 sexies del d.l. n.331 del 1993, 10 della l. n. 146 del 1998 e 2697 cod. civ. per aver dato rilievo a fatti esulanti il periodo di imposta per trarre da essi indizi di conferma dell'applicazione dello studio di settore e indebitamente rimettendo l'onere della prova contraria a carico della parte contribuente.

6. Il motivo è infondato. La Corte rammenta che *«La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o 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 - 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).

I parametri applicati, infine, rappresentando la risultante dell'estrapolazione 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). La sentenza della CTR ha dato conto dello scostamento non giustificato tra la dichiarazione presentata per l'anno di imposta e lo studio di settore applicato dall'Agenzia, come pure della presenza di elementi ulteriori di riscontro contestati dall'Amministrazione, tra cui la palese antieconomicità della gestione aziendale (cfr. pp.3 - 6 della sentenza impugnata), non solo con riferimento ad un trend pluriennale - elementi richiamati anche per contestualizzare le riprese proprio per rispondere alle difese secondo cui una fase transitoria di difficoltà sarebbe stata poi superata, non comportanti ulteriori contestazioni - bensì con specifici riferimenti all'anno di imposta tenuto conto di beni strumentali

rispetto alle esigenze produttive, del numero di dipendenti, delle condizioni di crisi industriale ecc..

7. Il secondo motivo del ricorso - articolato in via subordinata in relazione all'art.360 primo comma n. 4 cod. proc. civ. - prospetta la nullità della sentenza impugnata per carenza del requisito dell'art.360 comma 2 n.4 del d.lgs. n. 546 del 1992 per apparenza della motivazione in ordine al presupposto per l'applicazione dello studio di settore alla fattispecie circa le "gravi incongruenze", tra l'altro non avendo il giudice d'appello tenuto conto delle deduzioni di parte circa i redditi dal 2004 al 2012 ma solo con riferimento ai redditi 2002 e 2003, né essendosi pronunciata sul motivo di ricorso di primo grado relativo alla violazione dell'art.7 della l. n.212 del 2000 sul quale il giudice di prime cure non ha reso pronuncia.

8. Il motivo è inammissibile per la sua stessa tecnica di formulazione, constando in una congerie di profili contraddittori - tra cui la denuncia di motivazione apparente e l'omessa pronuncia -, oltre che per non essere sostanziata dalla rituale introduzione dei presupposti di fatto alla base della censura avanti al giudice d'appello e, in ogni caso, il fatto sottostante è stato anche valutato dal giudice d'appello.

9. Con il terzo motivo del ricorso - senza indicazione del pertinente paradigma dell'art.360 primo comma cod. proc. civ. - viene dedotta la violazione da parte della CTR degli artt.42 del d.P.R. n.600 del 1973 e 21 septies della l. n. 241 del 1990 con riferimento alla illegittima sottoscrizione dell'avviso di accertamento alla base delle riprese, giusta Corte costituzionale n.37/2015.

10. Il motivo è inammissibile, come eccepito in controricorso, perché la questione della rituale sottoscrizione dell'avviso di accertamento è radicalmente nuova e non vi è prova della sua rituale proposizione in primo grado e riproposizione in appello.

45

11. Al rigetto del ricorso segue il regolamento delle spese di lite secondo soccombenza, liquidate come da dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte:

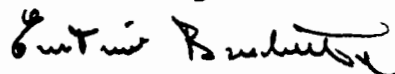
rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 4.100,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Si dà atto 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 per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma in data 28 settembre 2022

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi, 30 NOV. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Cristina Beverelli

