



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
ANTONIO F. ESPOSITO	Consigliere
MARIA ENZA LA TORRE	Consigliere
MARCELLO M. FRACANZANI	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere rel

STUDI DI
SETTORE

R.G. N. 24869/2014

UC – 16/12/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24869/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., legale rappresentante, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta a difende, *ope legis*;

– ricorrente –

contro

(omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) omissis

(omissis) (omissis) in persona del legale rappresentante p.t.

- intimati-

avverso la sentenza n. 316/10/2014 della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, pronunciata in data 10 febbraio 2014 e pubblicata in data 18 marzo 2014;



udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 12 aprile 2023 dal consigliere dott. Federico Lume.

Rilevato che:

1. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara che aveva accolto il ricorso dei contribuenti contro gli avvisi di accertamento emessi per l'anno di imposta anno 2007 e fondati sugli studi di settore, nei confronti d (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) e della società (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e c.

2. Contro tale sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate, sulla base di tre motivi.

Il ricorso è stato notificato a (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) ed (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e c. nel domicilio eletto presso il difensore costituito.

Sono rimasti intimati (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) e la società.

La causa è stata fissata per l'adunanza camerale del 12 aprile 2023.

Considerato che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e 62-sexies, terzo comma, d.l. n. 331 del 1993, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., laddove la sentenza di appello non ha ritenuto sufficiente il riferimento agli studi di settore.

Col secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 62-sexies, terzo comma, d.l. n. 331 del 1993, dell'art. 2697 e dell'art. 2728 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., non avendo la C.T.R. tenuto conto della circostanza che i contribuenti, nel verbale di colloquio, avevano chiesto l'adeguamento



dei ricavi dichiarati al minimo ammissibile risultante dall'applicazione degli studi di settore e non avevano in sede di contraddittorio allegato alcun elemento che l'amministrazione potesse prendere in considerazione.

Col terzo motivo deduce la violazione dell'art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 277 e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., laddove i giudici di appello si sono limitati ad annullare l'avviso di accertamento senza entrare nel merito della pretesa tributaria e della sua quantificazione in presenza di una proposta adesiva del contribuente.

2. I motivi devono essere esaminati congiuntamente.

Dispone l'art. 62-*sexies*, terzo comma, d.l. n. 331 del 1993, che gli accertamenti di cui agli artt. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, e 54 del d.P.R. del 1972 e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed 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 decreto.

Cass., Sez. U., 18/12/2009, n. 26635 ha evidenziato che:

- la motivazione dell'avviso di accertamento fiscale mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento da questi, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio; qualora il contribuente, pur ritualmente invitato, non abbia accettato il contraddittorio, l'ufficio finanziario potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri e degli studi di settore, dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito;



- in materia di accertamento fiscale mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore, l'esito del contraddittorio endoprocedimentale non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui non abbia risposto all'invito al contraddittorio. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli <<standard>>, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito.

Tali principi sono stati più volte confermati da questa Corte (per esempio Cass. 30/09/2019, n. 24330, per cui in tema di reddito d'impresa, qualora il contribuente, regolarmente invitato, non si avvalga della facoltà di prendere parte al contraddittorio precontenzioso, l'Amministrazione finanziaria può fondare il proprio accertamento anche esclusivamente sulle risultanze del confronto tra il reddito dichiarato e quello calcolato facendo applicazione degli studi di settore, salvo il diritto del contribuente di allegare e provare in sede contenziosa, anche per la prima volta, elementi idonei a vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario si fonda).

La sentenza della C.T.R. è corretta laddove in astratto ha ritenuto non sufficiente il riferimento agli studi di settore non essendole precluso valutare le difese di merito del contribuente (con conseguente rigetto del primo motivo) ma ha errato laddove ha ommesso alcuna considerazione della circostanza, pacifica in causa, che le parti avevano formulato una proposta adesiva all'accertamento, poi non partecipando ulteriormente al contraddittorio e senza tener conto del principio, più



volte affermato da questa Corte, secondo il quale il processo tributario è annoverabile tra quelli di impugnazione-merito, in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass. 10/09/2020, n. 18777; Cass. 28/06/2016, n. 13294).

3. Ne segue l'accoglimento del secondo, nei termini indicati, e del terzo motivo del ricorso, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui è demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo e il terzo motivo, nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui è demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, 12 aprile 2023.

La Presidente

Roberta Crucitti

