



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE - TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto:

MICHELE CATALDI	- Presidente -	Oggetto
MARIA LUISA DE ROSA	- Consigliere -	R.G.N. 25724/2016
GIAN PAOLO MACAGNO	- Consigliere -	Cron.
ALBERTO CRIVELLI	- Consigliere -	
MARCELLO M. FRACANZANI	- Consigliere Rel. -	

CC – 18/06/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25724/2016 R.G. proposto da

██████████ con l'avv. ██████████ e con domicilio eletto
presso il suo studio in Roma, ██████████

– *ricorrente* –

Contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

-*controricorrente*-



avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, Milano, n. 2533/42/16 pronunciata il 06 aprile 2016 e depositata il 28 aprile 2016, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 giugno 2024 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

RILEVATO

1. La contribuente era attinta da un avviso di accertamento emesso ai fini Irpef, IRAP e IVA per l'anno d'imposta 2008 con cui l'Ufficio rettificava i redditi dichiarati con conseguente ripresa a tassazione.

2. Adito il giudice di prossimità, la CTP accoglieva parzialmente il ricorso riducendo i redditi accertamenti e, conseguentemente, il debito erariale dovuto.

3. La contribuente insorgeva con appello che veniva però respinto dalla CTR. Il Collegio di riforma rigettava in particolare il motivo secondo cui non potevano trovare applicazione gli studi di settore, trattandosi di impresa multiattività (somministrazione di bevande e alimenti, bar e caffè nonché rivendita di generi di monopolio, gioco al lotto e lotterie) così come avallava l'operato dell'Ufficio ritenendo pienamente sussistenti le presunzioni gravi, precise e concordanti derivanti dalla incongruità delle scritture contabili rispetto ai redditi dichiarati. Riteneva poi infondata l'ulteriore censura relativa all'omessa instaurazione del contraddittorio.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza la contribuente che si affida a tre motivi di ricorso, supportati da memoria. Resiste l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso.

CONSIDERATO

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione di cui agli artt. 1 e 2 d.m. Ministero dell'Economia delle Finanze 11.02.2008 e art. 10 L n. 146/1998 ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.



1.1 In sintesi, denuncia l'illegittimità della sentenza per aver la

CTR fatto applicazione degli studi di settore di cui al citato d.m. pur avendo riconosciuto la natura di impresa multiattività oggetto di accertamento, con conseguente loro inapplicabilità tenuto conto dell'ammontare dei ricavi in misura superiore al 30% derivanti da attività non prevalenti.

2. Il motivo è inammissibile perché non coglie né censura la reale *ratio decidendi* sottesa alla motivazione di rigetto del motivo. Invero la CTR ha disatteso la censura proprio sul presupposto della falsata ripartizione dei ricavi, tale per cui erano stati imputati all'attività di bar parte dei ricavi invece soggetti ad aggio. Parte ricorrente non ha quindi censurato la reale *ratio decidendi* su cui poggia la decisione, risolvendosi il motivo in un inammissibile tentativo di ottenere un nuovo esame delle questioni di merito (Cfr. Cass., T., n. 15617/2024). Il motivo è comunque infondato, trovando l'accertamento fondamento anche su ragioni diverse dagli studi (cfr. Cass. T, n. 9554 /2024; V, n. 31814/2019, sia pure ai fini del contraddittorio).

3. Con il secondo motivo la parte ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, co. 1, lett. d) e 42 d.P.R. n. 600/1973, 54 d.P.R. n. 633/1972 e 62 *sexies* d.l. n. 133/1993, convertito dalla L. n. 427/1993 anche in relazione alle norme in materia di onere della prova (art. 2697 c.c.) in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

3.1 In sostanza afferma che la CTR avrebbe *sic et simpliciter* avallato l'operato dell'Ufficio che, senza illustrare le doverose presunzioni gravi, precise e concordanti, aveva concluso per la rettifica dei redditi sulla scorta della palese antieconomicità e delle sole incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalla specifica attività esercitata in assenza di prove certe.

Il motivo è infondato.



4. Questa Corte ha invero già avuto modo di affermare che «in tema di accertamento induttivo dei redditi d'impresa, consentito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili, l'atto di rettifica, qualora l'Ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse (cfr. Cass. nn. 27804/2018, Cass. 30/10/2018, n. 27552; Cass., sez. 5, n. 33508 del 2018; conf.: n. 8923/2018, 22347/2018; 6918/2013). Egualmente, in materia di IVA, è stato soggiunto che "l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, commi 2 e 3, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni" (cfr., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 26036 del 30/12/2015, Rv. 638202-01; eadem, Sez. 5. Ordinanza n. 25217 del 11/10/2018; n. 32624 del 2019.

4.1 Nel caso concreto l'accertamento induttivo, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, fondato su



presunzioni gravi, precise e concordanti, era giustificato anche dal comportamento antieconomico della contribuente, che sembrava lavorasse in perdita, pur percependo ricavi di una certa entità. Una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento del contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombeva, come si è detto, sul medesimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni, essendo - in difetto - pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, (cfr. altresì Cass. nn. 7680/2002, 11599/2007)» (cfr. Cass., V, n. 7382/2021).

4.2 Nel caso in esame la CTR, con motivazione congruamente motivata, ha accertato l'esame sulla documentazione contabile ed extracontabile da parte dell'Ufficio, quali le fatture e il conto corrente e da cui risultava, per il solo primo trimestre 2008, versamenti in contanti per un ammontare di euro 211.500,00 €, notevolmente incoerenti rispetto ai 35.945,00 dichiarati. A fronte di tali dati la contribuente ha opposto una contestazione generica e aspecifica anziché la necessaria prova contraria richiesta dalla disciplina di riferimento. Ed infatti la ricorrente invoca a più riprese i diversi criteri applicabili in ipotesi di imprese multiattività. Tuttavia, non specifica né dimostra in quali specifici termini tale censura sia stata svolta nei precedenti gradi di merito non avendo riportato in ricorso le parti degli scritti difensivi in cui tali contestazioni erano state mosse. Conseguentemente la proposta doglianza si appalesa come un mero tentativo di riesame delle risultanze istruttorie, certamente inibito in sede di legittimità.

5. Con l'ultimo motivo la contribuente prospetta la violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 10 L n. 146/1998, 5 d.lgs. n. 218/1997, 62 *sexies* d.l. n. 331/1993, 7 L n. 212/2000 e 23, 53 e 97 Cost. in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.



5.1 In particolare lamenta l'omessa instaurazione formale del contraddittorio da parte dell'Ufficio nonostante i solleciti in tal senso profusi dalla ricorrente, ivi censurando anche il richiamo operato dalla CTR alla pronuncia n. 2511/2014 di questa Corte. Afferma che la normativa di riferimento impone l'avvio e l'esecuzione del contraddittorio procedimentale preliminare all'emissione dell'avviso di accertamento, pena la sua nullità.

Il motivo è infondato.

6. A tale riguardo va ricordato che «Più volte la Corte di cassazione è stata chiamata a delineare i limiti entro i quali l'Amministrazione è obbligata ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 12 I. n. 212 del 2000 pervenendo alla soluzione che esso trova applicazione limitatamente ai tributi c.d. "armonizzati" (nella fattispecie all'Iva) ma con l'applicazione della prova di resistenza. L'orientamento risale a Cass. sez. un., 6 ottobre 2015, n. 24823 con la quale è stato affermato che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vedendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino". Applicazione espressa del suddetto principio si rinviene nella più recente Cass. sez. 6 - 5, 29 ottobre 2018, n. 27421 ove è stato precisato che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi



in cui risulti specificamente sancito. Nello stesso senso Cass. sez. VI - 5, ord. 27 luglio 2018, n. 20036 nella quale si legge che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino", il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati": la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa". Pertanto, nella fattispecie, la questione relativa al contraddittorio non si pone per l'Irap ed i redditi di partecipazione imputati ai soci ma solo per l'iva (tributo "armonizzato"). ...(...)... Con riferimento specifico, peraltro, all'accertamento mediante studi di settore ed alla prospettata violazione dell'art. 10 della I. n. 146 del 1998, rileva quanto deciso da Cass. sez. 5, ord. 5 dicembre 2019, n. 31814 che ha affermato il principio secondo cui "Nel caso di accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente ai sensi dell'art. 10 della I. n. 146 del 1998, mentre detto obbligo non opera qualora l'accertamento si fondi anche su altri elementi giustificativi, quali riscontrate irregolarità contabili o antieconomiche gestioni aziendali"» (cfr. Cass., V, n. 24800/2020).

6.1 Nel caso di specie l'accertamento non risulta fondato "esclusivamente" sugli studi di settore, essendo invece stato condotto anche sulla scorta di verifiche relative all'antieconomicità della gestione operata dalla contribuente e alla luce delle incongruenze emergenti dalla documentazione contabile ed extracontabile. Va inoltre rilevata la mancanza della c.d. prova di resistenza, essendosi di fatto la contribuente limitata a lamentare la mancanza di un avvio formale del contraddittorio. Infatti «Nel caso di accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore,



l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente ai sensi dell'art. 10 della I. n. 146 del 1998, mentre detto obbligo non opera qualora l'accertamento si fondi anche su altri elementi giustificativi, quali riscontrate irregolarità contabili o antieconomiche gestioni aziendali» (cfr. Cass., V, n. 31814/2019).

Il motivo va dunque respinto.

7. In conclusione, va dichiarato inammissibile il primo motivo, mentre vanno respinti gli altri.

8. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

PQM

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo mentre rigetta gli altri. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, che liquida in €.*duemilatrecento/00*, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *-quater*, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 *-bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 18 e 19 giugno 2024.

Il Presidente

Michele CATALDI

