

Svolgimento del processo

1. A seguito di una verifica fiscale d'ufficio per l'anno di imposta 2003, che aveva documentato anche mediante l'applicazione di studi settore l'esistenza di ricavi non contabilizzati e di costi indeducibili, oltre all'indebita applicazione di un'aliquota agevolata su talune fatture, alla ...era notificato un avviso di accertamento a mezzo del quale l'ufficio contestava gli anzidetti rilievi, rettificava le corrispondenti dichiarazioni ai fini IVA, IRPEG ed IRAP della contribuente e liquidava le maggiori imposte dovute, oltre alle sanzioni e agli interessi.

Avverso la sentenza di primo grado, favorevole alla contribuente, l'ufficio interponeva appello, che veniva parzialmente accolto dalla CTR ...con la sentenza qui impugnata sulla base della considerazione che la determinazione in punto di ricavi, conseguente all'esclusione dal calcolo delle rimanenze iscritte a bilancio per Euro 295.000,00, era nella specie suffragata dalla constatazione che "l'inserimento della cifra accennata fra le rimanenze non è stata mai documentata dall'appellata in alcuna fase sia della verifica che del contenzioso, rendendo pertanto definitiva la contestazione; e che, quanto ai costi ritenuti indeducibili, "la mancata produzione documentale al riguardo in sede di verifica e la mancata contestazione in primo grado... ne determinano l'inevitabile definitività".

La cassazione di detta sentenza è ora chiesta con un mezzo affidato ad undici motivi che la parte ha nuovamente illustrato con memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

2.1. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso, svolti ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, l'impugnante lamenta, rispettivamente, violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, L. n. 146 del 1998, art. 10, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e, segnatamente, in relazione al rilievo che in forza della prima delle norme citate l'accertamento induttivo possa essere disposto in presenza di "gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili... dagli studi di settore...", nonchè vizio di motivazione sotto il profilo nella specie della sua omissione, in ragione del fatto che "nel caso di specie l'ufficio aveva proceduto all'accertamento induttivo per scostamento dei ricavi determinabili in base ai parametri di cui agli studi di settore, nonostante i ricavi dichiarati non fossero inferiori al livello di congruità" e, ciò malgrado, la CTR aveva riconosciuto la legittimità di tale operato "senza spiegare il perchè ed, in particolare, senza motivare in ordine alla sussistenza o meno dei presupposti richiesti dal D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies".

2.2. Entrambi i motivi, che si esaminano insieme poichè avvinti tra loro, sono affetti da pregiudiziale inammissibilità per difetto nella formulazione rispettivamente del quesito di diritto e del momento di sintesi. Per vero, previamente ricordato che la specie in discorso soggiace *ratione temporis* al dettato dell'art. 366 bis c.p.c., secondo cui "nei casi previsti

dall'art. 360, comma 1, nn. 1), 2), 3) e 4), l'illustrazione di ciascun motivo si deve concludere, a pena di inammissibilità, con la formulazione di un quesito di diritto. Nel caso previsto dell'art. 360, comma 1, n. 5), l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione", la Corte ha reiteratamente chiarito, con riguardo alle censure di diritto, che il relativo quesito deve essere formulato "in termini tali da costituire una sintesi logico-giuridica unitaria della questione, onde consentire alla Corte di Cassazione l'enunciazione di una *regula iuris* suscettibile di ricevere applicazione anche in casi ulteriori rispetto a quello deciso dalla sentenza impugnata" (S.U....), traendone il corollario che "i motivi riconducibili all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, vanno corredati, a pena di inammissibilità, da quesiti che devono compendiare: a) la riassuntiva esposizione degli elementi di fatto sottoposti al giudice di merito; b) la sintetica indicazione della regola di diritto applicata dal quel giudice; c) la diversa regola di diritto che, ad avviso del ricorrente, si sarebbe dovuta applicare al caso di specie" (...; ...; ...); e, con riguardo al vizio motivazionale, che "anche nel caso previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione, sintetica ed autonoma, del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assuma omessa o contraddittoria, ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione, e la relativa censura deve contenere un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità" (S.U. ...; ...; ...) e che consenta l'immediata "rilevabilità del nesso eziologico tra la lacuna o incongruenza logica denunciata ed il fatto ritenuto determinante, ove correttamente valutato, ai fini della decisione favorevole al ricorrente". (...; ...; ...).

Orbene nella specie i quesiti che corredano ciascuno dei motivi in disamina, per mezzo dei quali si chiede rispettivamente di dire alla Corte "se, in una fattispecie quale quella in giudizio, data dall'esercizio, da parte dell'Ufficio, di una pretesa fiscale avente ad oggetto le maggiori imposte (IRPEG, IRAP e IVA) derivanti dalla determinazione di ricavi mediante studio di settore (e successiva rideterminazione del reddito imponibile), sulla base della considerazione che i ricavi accertati (peraltro minori di quelli dichiarati) non risultavano congrui rispetto ai costi dichiarati (maggiori di quelli accertati), non sia consentito procedere all'accertamento induttivo dei ricavi mediante lo studio di settore, atteso il difetto delle condizioni previste dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, vale a dire il sussistere di "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dallo studio di settore, allorchè non sia contestato che a) i ricavi dichiarati dalla società contribuente risultavano congrui e coerenti rispetto ai costi dalla medesima dichiarati; b) i ricavi dichiarati risultavano congrui e coerenti rispetto ai costi (minori) accertati dall'ufficio;

c) ed infine i ricavi (minori) accertati risultavano congrui e coerenti rispetto ai costi (minori) accertati dall'Ufficio" e "se sussistano o meno i presupposti per procedere all'accertamento induttivo mediante studi di settore in un caso, come quello di specie, in cui i ricavi dichiarati da ... erano congrui rispetto a quelli desumibili dallo studio di settore, con riferimento sia ai

costi dichiarati, sia a quelli accertati, così come erano congrui i ricavi accertati con riferimento ai costi accertati, mentre non erano congrui esclusivamente i ricavi accertati con riferimento ai costi dichiarati, tenuto altresì conto del fatto che i ricavi accertati mediante studio di settore sono risultati addirittura inferiori rispetto a quelli dichiarati dalla società contribuente”, oltre a denunciare una forma particolarmente involuta che ne pregiudica la comprensione, come pure ha sottolineato il Procuratore Generale nella sua requisitoria, mostrano di sottrarsi all’osservanza dei dettami impartiti dalla Corte ai fini di una loro formulazione rispettosa del precetto normativo. Osservato infatti, più in generale, che essi si sostanziano in un interrogativo astratto, che racchiude già in sé la risposta e per mezzo del quale si intende, in definitiva, sollecitare la Corte all’espressione di un parere giuridico, è dovere del collegio, scrutinandone più da presso il contenuto, constatare che la loro formulazione risulta priva sul piano descrittivo delle indicazioni rilevanti, posto, quanto al primo motivo, che se si ha per dedotto il fatto, non è dato intendere per contro quale sia la regola giuridica applicata in concreto dal giudice e quale sia quella che si vorrebbe vedere applicata, mentre, con riguardo al secondo motivo, quello che dovrebbe costituirne il momento di sintesi è predisposto come se si trattasse di denunciare un errore di diritto e non un vizio di motivazione, tanto, in questa veste, da costituire un’inutile duplicazione della censura fatta valere con il primo motivo, ed è carente nell’indicazione dell’omissione motivazionale che si imputa ai giudici di appello.

2.3.1 motivi non sono poi fondati nel merito.

Il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, al comma 3, prevede che “gli accertamenti di cui al D.P.R. 27 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e successive modificazioni, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. , 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 presente decreto”. A sua volta la L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10, comma 1, stabilisce che “gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l’ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all’ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi”.

Ad essi, e segnatamente al primo, si appella la contribuente con entrambi i motivi in disamina per argomentare l’illegittimità dell’accertamento impugnato in ragione del fatto che, a suo dire, l’ufficio avrebbe proceduto alla rideterminazione induttiva dei redditi rielaborando e quindi applicando lo studio di settore specifico in difetto della condizione rappresentata dalla sussistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili in base agli studi di settore. Sfugge tuttavia alla contribuente che l’accertamento di che trattasi ha preso avvio da un controllo condotto sulla sua contabilità, all’esito del quale era stata accertata (così la narrativa della sentenza d’appello) “l’illegittima iscrizione in bilancio tra le rimanenze d’esercizio dell’ammontare di Euro 295.000, originati da una analisi a campione sulle cerniate rimanenze al 31.12.2003

relativamente alla voce noleggi vari di pari importo, per la quale pur avendo richiesto chiarimenti e documenti a titolo di prova, non aveva ottenuto alcunchè dalla parte appellata”. L’ufficio, aggiungono sempre i giudici di appello riferendo le posizioni dell’appellante, “non aveva applicato passivamente gli studi di settore, ma solo per rideterminare l’ammontare dei ricavi dichiarati”, che “quindi erano stati ricostruiti sulla base dei dati contabili dei costi, dichiarati dalla parte e ritenuti legittimi, riconosciuti come tali anche dal primo giudice”.

Dunque, come si apprende dalle puntualizzazioni risultanti dalla difesa dell’ufficio, nella specie non si è proceduto alla rideterminazione induttiva del reddito in base all’applicazione degli studi di settore, di modo che possa ora plausibilmente sostenersi che, non risultando alcuna grave incongruenza tra ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore, l’accertamento sia illegittimo. Poichè, contrariamente a quanto assunto, gli studi di settore, coerentemente alla loro natura di “estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell’analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti” (in questi termini si esprimono le SS.UU. 26635/09), sono stati utilizzati dall’ufficio in guisa di strumento di valutazione di una situazione reddituale contabilmente inattendibile, in adesione ad un modello procedimentale che la giurisprudenza della Corte ha più volte riconosciuto legittimo allorchè ha identificato gli studi di settore “quali supporti razionali offerti dall’amministrazione al giudice” ed ha ritenuto che “i dati in tal modo presunti possono essere utilizzati dall’ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finchè non ne sia dimostrata l’infondatezza mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente” (3302/14; 18705/09; 5977/07).

3.1. Il terzo ed il quarto motivo di ricorso deducono ex art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, L. n. 146 del 1998, art. 10, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e, segnatamente, in relazione al rilievo secondo cui la fase del contraddittorio “è prevista... come essenziale nell’ambito del procedimento di accertamento basato sugli studi di settore”, nonchè vizio di motivazione sotto il profilo nella specie della sua omissione, poichè nella fattispecie l’ufficio non aveva “instaurato il contraddittorio con ... nella procedura istruttoria dello studio di settore, ma solo nella fase successiva dell’accertamento con adesione” e, ciò malgrado, la CTR aveva giudicato legittimo il procedimento “senza motivare in ordine alla censura di mancata attivazione del contraddittorio prescritto dalla L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis”.

3.2. Entrambi i motivi, che si esaminano congiuntamente in quanto avvinti tra loro, sono inammissibili e, alla luce di quanto detto nel precedente punto 2.3., pure infondati nel merito.

Sono ragioni di inammissibilità quelle stesse che si sono fatte valere in relazione al primo e secondo motivo di ricorso, atteso che, al pari dei quesiti che accompagnano la proposizione dei primi due motivi, anche quelli che corredano il terzo motivo, a mezzo del quale si chiede alla Corte di dire “se in una fattispecie quale quella in giudizio, data dall’esercizio, da parte dell’ufficio, di una pretesa fiscale avente ad oggetto le maggiori imposte (IRPEG, IRAP e IVA) derivanti dalla determinazione di ricavi mediante studio di settore (e successiva

rideterminazione del reddito imponibile), senza avviare il contraddittorio con il contribuente, debba ritenersi illegittima la rideterminazione dei ricavi operata dall'ufficio mediante lo studio di settore, senza che sia stato attivato il contraddittorio con il contribuente nella fase di istruttoria e in ordine ai risultati dello studio di settore, con la conseguenza che il contribuente non è stato posto in condizioni di rappresentare all'amministrazione procedente tutti gli elementi rilevanti nella determinazione del risultato", ed il quarto inteso a sapere dalla Corte, "se sia legittimo accertare induttivamente i ricavi d'impresa mediante studi di settore in un caso, come quello di specie, in cui non è stato instaurato il contraddittorio tra l'ufficio e la società contribuente nella fase di istruttoria dello studio di settore", non risultano minimamente rispettosi dei canoni che la giurisprudenza della Corte ha avuto reiterate occasioni di precisare ai fini di una loro corretta formulazione e che già sono stati illustrati nel precedente punto 2.2 e ai quali dunque si rimanda.

3.3. Peraltro i detti motivi sono affetti anche da un'ulteriore autonoma ragione di pregiudiziale inammissibilità in considerazione della novità della questione che si intende sottoporre al giudizio della Corte. Si tratta invero di questioni nuove – o, meglio, della medesima questione, dato che la sintesi del quarto motivo costituisce una riproduzione del quesito cui mette capo il terzo – non precedentemente prospettate nei precedenti gradi di giudizio e non sottoposte perciò al vaglio del giudice di appello, posto per vero che in primo grado l'impugnante aveva censurato l'operato dell'ufficio poichè questo "aveva scisso l'accertamento, ogni volta utilizzando i risultati ottenuti per accertare maggiori imposte e senza tener conto dei risultati complessivi ottenuti", poichè "l'accertamento mediante studi di settore era stato compiuto in assenza dei presupposti di legge e senza tenere conto delle circostanze relative alla peculiare situazione del contribuente e del settore in cui opera" e poichè era stato "violato il principio dell'affidamento". Sicchè, una volta ricordato che "nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma dell'impugnazione dell'atto fiscale, l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado" e che da ciò "consegue che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso" (15051/14; 23326/13; 21779/12), l'introduzione di dette questioni per la prima volta in questa sede urta dunque contro il consolidato principio affermato dalla Corte secondo cui "non sono prospettabili, per la prima volta, in sede di legittimità le questioni non appartenenti al tema del decidere dei precedenti gradi del giudizio di merito, nè rilevabili di ufficio" (16381/14; 27302/13; 19164/07), considerato che il giudizio di cassazione "ha per oggetto solo la revisione della sentenza in rapporto alla regolarità formale del processo ed alle questioni di diritto proposte" (20100/14; 19784/14; 4087/12). E poi appena il caso di aggiungere, sempre sotto questo profilo, che i motivi in esame si espongono anche al rilievo della mancanza di autosufficienza del ricorso, non avendo il ricorrente, proprio in ragione del resto della novità della questione, neppure indicato dove e quando essa sia stata prospettata nel corso dei pregressi gradi di giudizio, laddove al contrario è suo onere precipuo "di indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Suprema Corte di controllare *"ex actis"* la veridicità di tale asserzione prima di esaminare il merito della suddetta questione" (SS.UU. 20107/14; SS.UU. 2399/14; 23675/13).

3.4. I motivi sono peraltro infondati nel merito, non avendo l'ufficio proceduto ad accertate induttivamente il reddito in applicazione degli studi di settore, di modo che, in ossequio al disposto della L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis, si renda necessario, prima di procedere all'emissione dell'atto impositivo, l'attivazione del contraddittorio.

Come invero si è precisato nel precedente punto 2.3. gli studi di settore sono stati qui utilizzati in adesione alla loro natura di strumenti di rilevazione statistica nell'ambito di un procedimento di controllo che ha natura propriamente analitico-induttivo, tanto da muovere, come visto, dalla riscontrata irregolarità in punto di rimanenze. Sicchè non sussiste il denunciato errore di diritto e non è neppure deducibile il pure denunciato vizio motivazionale.

4.1. Violazione e falsa applicazione di legge, in relazione al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, L. n. 146 del 1998, art. 10, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, nonchè vizio di motivazione sotto il profilo nella specie della sua omissione si denunciano per gli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, rispettivamente, con il quinto e sesto motivo di ricorso, dal momento che la sentenza aveva ritenuto legittima la determinazione di maggiori ricavi operata a mezzo della "rielaborazione dello studio di settore escludendo dal calcolo solo i componenti positivi di reddito ritenuti inesistenti... e non anche i componenti negativi di reddito... pure ritenuti inesistenti", e ciò omettendo di motivare in ordine "alla correttezza o meno del metodo seguito per ricalcolare i ricavi di ... mediante lo studio di settore". Parimenti, con il settimo e l'ottavo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, per violazione e falsa applicazione di legge, in relazione al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, L. n. 146 del 1998, art. 10, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, nonchè per vizio di motivazione sotto il profilo nella specie della sua omissione, in quanto i giudici di appello, pronunciandosi nei riferiti termini, e senza peraltro motivare in ordine "alla ragionevolezza e o meno del procedimento seguito", avevano ravvisato la legittimità dell'operato dell'ufficio nel caso concreto che, attuando "un'artificiosa scissione dell'accertamento", "aveva considerato separatamente i rilievi sui ricavi e sui costi", tenendo conto dei secondi solo ai fini dell'IVA e non ai fini delle imposte dirette.

4.2. I detti motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tutti svolti in critica delle modalità procedurali seguite dall'ufficio per pervenire all'accertamento oggetto di ricorso, sono affetti da una doppia ragione di inammissibilità, imputabile all'inosservanza dell'art. 366, comma 1, n. 6, e dell'art. 366 bis c.p.c., e sono comunque infondati nel merito.

Tutti invero muovono dalla comune constatazione del vizio che inficerebbe l'atto impositivo sotto il profilo del *modus operandi*, avendo l'ufficio proceduto alla contestata rideterminazione del reddito manipolando a proprio piacimento i rilievi emersi durante l'attività di controllo e, segnatamente, quanto emerso sul piano della composizione reddituale, atteso – così mostra di ragionare la parte – che non tutti i componenti sarebbero stati valutati allo stesso modo, dal momento che la determinazione dei ricavi puntuali operati in base agli studi di settore sarebbe avvenuta a partire dai costi, ancorchè questi ultimi fossero stati poi ritenuti inesistenti ai fini delle imposte dirette. In questi termini si

formula una censura che ha propriamente ad oggetto l'avviso di accertamento impugnato, in quanto compendio delle attività e del ragionamento sviluppato dal precedente nel caso di specifico, di tal che la sua cognizione postula che, in ossequio al principio di autosufficienza il ricorso riproduca o trascriva quei passi dell'atto impugnato in cui si assuma che il vizio lamentato trovi manifestazione, altrimenti rivelandosi la svolta censura una mera allegazione di parte non statuibile. E' noto infatti che in base all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, che del principio dell'autosufficienza costituisce la codificazione in forma espressa e ne prescrive l'osservanza in sede di redazione del ricorso a pena di inammissibilità, il ricorrente che intenda dolersi dell'omessa o erronea valutazione di un documento da parte del giudice del merito è tenuto ad indicare non solo in quale fase processuale ed in quale fascicolo di parte si trovi il documento, ma ne deve trascrivere o riassumere l'esatto contenuto.

(2861/14; 2427/14; 2966/11), di modo che sia consentito al giudice di legittimità di valutare la fondatezza del motivo senza dover procedere all'esame dei fascicoli di ufficio o di parte (761/14; 24448/13; 22517/13). A tanto, per vero, non si è attenuto la ricorrente nel caso specifico, poichè, sebbene la doglianza da essa rappresentata con i motivi in disamina investa l'atto di accertamento e si appunti specificatamente sul suo contenuto, il ricorso risulta in parte qua del tutto carente non essendosi riportati o trascritti quei passaggi dell'atto impugnato asseritamente viziati.

4.3. Nondimeno tutti gli anzidetti motivi si rivelano altresì inammissibili in relazione all'onere prescritto dall'art. 366 bis c.p.c., risultando, secondo gli insegnamenti sul punto della Corte che già si sono passati in rassegna, la formulazione del quesito di diritto svolto a corredo del quinto e del settimo motivo, a mezzo dei quali si chiede rispettivamente "se in una fattispecie quale quella in giudizio, data dall'esercizio, da parte dell'ufficio, di una pretesa fiscale avente ad oggetto le maggiori imposte (IRPEG, IRAP e IVA) derivanti dalla determinazione dei ricavi mediante studio di settore (e successiva rideterminazione del reddito imponibile), sulla base degli esiti di una verifica contabile analitica, dalla quale erano risultati minori rimanenze finali al 31.12.2003 per Euro 295.000,00 e costi indeducibili per Euro 281.818,00 debba ritenersi irrazionale, illogico e contrario alla legge, procedere alla rielaborazione dello studio di settore escludendo dal calcolo solo i componenti positivi di reddito ritenuti inesistenti (Euro 295.000,00) e non anche i componenti negativi di reddito (Euro 281.818,00) pure ritenuti inesistenti" e "se in una fattispecie quale quella in giudizio, data dall'esercizio, da parte dell'ufficio, di una pretesa fiscale avente ad oggetto le maggiori imposte (IRPEG, IRAP e IVA) derivanti dalla determinazione dei ricavi mediante studio di settore (e successiva rideterminazione del reddito imponibile), sulla base degli esiti di una verifica contabile analitica, dalla quale erano risultati minori rimanenze finali al 31.12.2003 per Euro 295.000,00 e costi indeducibili per Euro 281.818,00 debba ritenersi contrario alla necessaria ragionevolezza dell'attività accertatrice il *modus procedendi* seguito dall'ufficio che ha considerato separatamente i rilievi sui ricavi e sui costi per cui dall'inesistenza delle componenti positive e dall'entità dei costi dichiarati ha accertato parametricamente ricavi non dichiarati e quindi IVA dovuta su quelle operazioni e solo successivamente dall'inesistenza delle componenti negative ha recuperato le imposte dirette corrispondenti a quei ricavi accertati proprio sulla base di costi pure ritenuti inesistenti; se in altri termini, possono scindersi

artificiosamente i risultati dell'accertamento analiticamente compiuto sulle scritture contabili dell'impresa, non considerando i ricavi dichiarati dall'impresa per rideterminarli induttivamente in misura inferiore al dichiarato (con conseguente IVA da corrispondere) partendo da costi poi – in una seconda e distinta fase dell'accertamento – ritenuti non esistenti (con conseguenti imposte dirette da corrispondere)”, lacunosa sotto il profilo della regola applicata e della regola *applicanda*; e rivelandosi quello che dovrebbe costituire il momento di sintesi a corredo del sesto e dell'ottavo motivo, con cui si chiede alla Corte di dire rispettivamente “se si possa o meno ritenersi rispettoso del dettato normativo ed in specie dell'unitarietà dell'accertamento e della non inscindibilità dei risultati, come se i medesimi possano produrre effetti giuridici separatamente ed in tempi diversi, e non invece nel medesimo momento in conseguenza di un atto di accertamento che è resta unico, il metodo seguito dall'ufficio che, pur avendo accertato minori ricavi per Euro 295.000,00 e costi indeducibili per Euro 281.818,00 nel rielaborare lo studio di settore ha escluso dal calcolo solo i componenti positivi di reddito inesistenti (Euro 295.000,00) e non i componenti negativi di reddito, pure ritenuti inesistenti (Euro 281.818,00)” e “se possa o meno ritenersi ragionevole e corretto il modus operandi dell'ufficio che, pur avendo accertato in esito alla verifica contabile compiuta accertati minor ricavi per Euro 295.000,00 e costi indeducibili per Euro 218.000,00, nel rielaborare lo studio di settore ha escluso dal calcolo solo le componenti positive di reddito inesistenti (Euro 295.000,00) e non le componenti negative di reddito, pure ritenute inesistenti (Euro 281.818,00) con la conseguenza che dall'inesistenza delle componenti positive dei costi dichiarati ha accertato parametricamente ricavi non dichiarati e quindi l'IVA dovuta su quelle operazioni e solo successivamente dall'inesistenza delle componenti negative ha recuperato le imposte dirette corrispondenti a quei ricavi accertati rispetto ai costi pure ritenuti inesistenti”, predisposto in modo tale che, oltre a costituire duplicazione della censura fatta valere con il quinto ed il settimo motivo, è privo di ogni indicazione circa l'omissione motivazionale che si imputa alla sentenza impugnata.

4.4. I motivi si rivelano poi all'esame di merito privi di fondamento.

Nella specie l'ufficio ha operato, come si è già precisato, secondo lo schema del procedimento analitico-induttivo, muovendo dalle manchevolezze riscontrate nella contabilità della contribuente e, segnatamente, dalla constatazione che tra i componenti positivi di reddito non trovava giustificazione l'appostazione in punto di rimanenze, “per le quali pur avendo richiesto chiarimenti e documenti a titolo di prova, non aveva ottenuto alcunchè dalla parte appellata”, documenta la sentenza impugnata. Parimenti in sede di verifica era emersa l'indebita deduzione di costi per Euro 231.818 non di competenza, che “non era stata contestata da controparte per cui doveva ritenersi definitiva”, chiosa ancora la sentenza. Sulla base di questo duplice riscontro contabile l'ufficio ha quindi proceduto, anche facendo leva sull'efficacia presuntiva degli studi di settore, a rideterminare il reddito di impresa della parte mantenendosi sostanzialmente aderente allo schema caratteristico dell'accertamento analitico-induttivo che, com'è già chiarito dalla Corte, postula che la “incompletezza, falsità od inesattezza degli elementi indicati non sia tale da non consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di

componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c." (17952/13).

Non sussistono perciò i lamentati errori di diritto, così come per converso le precisazioni recate dalla CTR in punto di rimanenze e di costi indeducibili risultano in grado di soddisfare pure il corrispondente obbligo motivazionale.

5.1. Nono e decimo motivo imputano al pronunciamento d'appello, ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, violazione e falsa applicazione di legge, in relazione al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, L. n. 146 del 1998, art. 10, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, e L. n. 212 del 2000, art. 7, nonché vizio di motivazione sotto il profilo nella specie della sua omissione, in quanto la CTR, "senza spiegare il perchè ed in particolare senza motivare in ordine alla censura per cui gli accertatori avevano proceduto ad una mera applicazione matematica – peraltro errata – dello studio di settore", ha ravvisato la legittimità dell'atto impugnato "nonostante lo stesso non fosse adeguatamente motivato in palese violazione della normativa in materia di accertamento mediante studi di settore oltre che dello Statuto del contribuente".

5.2.1. Entrambi i motivi, che si esaminano insieme poichè avvinti tra loro, sono affetti da plurime ragioni di inammissibilità e sono, in ogni caso, infondati nel merito.

5.2.2. Essi intendono invero sottoporre al giudizio della Corte una questione che non ha formato oggetto di trattazione nei pregressi gradi di merito, di modo che vanno qui ribadite le considerazioni che in ragione di ciò comportano l'inammissibilità del motivo già esposte al punto 3.3..

5.2.3.. Parallelamente, come già rilevato in quella sede, va qui rilevato anche il vizio che affetta il ricorso in punto di autosufficienza dovendo ricordarsi con la stabile giurisprudenza della Corte che "in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento – il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso – è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo (20701/14; 13995/14; 9536/13). Condizione che nella specie è palesemente deficitaria, con l'effetto di rendere il ricorso carente in parte qua ed esporlo ad inevitabile inammissibilità.

5.2.4. L'inammissibilità dei motivi è poi argomentabile anche in relazione alla formazione del quesito, che accompagna il nono motivo e del momento di sintesi, che dovrebbe compendiare la denuncia del vizio motivazionale operata con il decimo motivo di ricorso.

Invero, richiamate le ragioni di diritto già estesamente illustrate al punto 2.2. il quesito, giusta il quale in calce al nono motivo si chiede alla Corte di dire "se in una fattispecie quale

quella in giudizio, data dall'esercizio, da parte dell'ufficio, di una pretesa fiscale avente ad oggetto le maggiori imposte (ERPEG, IRAP e IVA) derivanti dalla determinazione dei ricavi mediante studio di settore (e successiva rideterminazione del reddito imponibile), sulla base di un'applicazione acritica ed automatica dello studio di settore debba ritenersi illegittimo procedere all'accertamento induttivo dei ricavi mediante lo studio di settore, qualora l'ufficio non motivi la plausibilità e la correttezza delle risultanze dello studio di settore in relazione alla situazione concreta del contribuente e all'effettiva capacità reddituale dello stesso, ricercando ulteriori elementi a supporto del risultato ottenuto ed esplicitando le ragioni che hanno indotto l'ufficio medesimo a ritenere attribuibili al contribuente i ricavi accertati" e la sintesi offerta a completamento del decimo motivo, secondo cui si chiede "se sussista o meno un'adequata motivazione dello studio di settore utilizzato per rideterminare induttivamente i ricavi di ..., che dia conto esplicitamente delle valutazioni che hanno condotto l'ufficio a ritenere fondatamente attribuibili alla società contribuente quei ricavi", non soddisfano alcuno dei requisiti richiesti in osservazione dell'art. 366 bis c.p.c., vero, quanto al primo, che non sono precisate la regola giuridica applicata in concreto dal giudice e quella che si vorrebbe vedere applicata e vero, quanto al secondo, superate le perplessità che portano a pensare che esso meglio si attagli ad un errore di diritto che ad un vizio motivazionale, che manca ogni indicazione dell'omissione motivazionale che si imputa ai giudici di appello.

5.3. Essi sono poi infondati nel merito, essendo consolidata opinione della Corte che l'avviso di accertamento soddisfi l'obbligo di motivazione "ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il *quantum debeatur*" (...; ...; ...), la complessità delle difese sviluppate dalla parte per undici motivi, 90 pagine di ricorso e 37 pagine di memoria dimostrando palpabilmente che ogni pretesa in parte qua ha trovato nel caso concreto ampia ed esauriente realizzazione.

6.1. Con l'undicesimo motivo si deduce per gli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione di legge e, segnatamente, della L. n. 212 del 2000, art. 10, risultando lesi i principi di buona fede, correttezza ed affidamento, laddove l'ufficio, malgrado la contribuente avesse esposto a tassazione la componente positiva di reddito rappresentata dalle rimanenze tanto nel 2003 che nel 2004, con l'accertamento impugnato li aveva riassoggettati nuovamente "a tassazione nel 2003 mediante una distorta applicazione dello strumento degli studi di settore e un'irragionevole ed artificiosa scissione dei risultati dell'accertamento".

6.2. Il motivo è inammissibile per difetto nella formulazione del quesito, atteso che quello, mediante il quale si impetra la Corte di dire "se in una fattispecie quale quella in giudizio, data dall'esercizio, da parte dell'ufficio, di una pretesa fiscale avente ad oggetto le maggiori imposte (IRPEG, IRAP e IVA) derivanti dalla determinazione dei ricavi mediante studio di settore (e successiva rideterminazione del reddito imponibile), sulla base degli esiti di una verifica contabile analitica, dalla quale erano risultati, per ragioni di competenza, minori rimanenze finali al 31.12.2003 per Euro 295.000,00, debbano ritenersi violati i principi di affidamento del contribuente e di buona fede e correttezza, atteso che la società contribuente, proprio come aveva richiesto l'Agenzia delle Entrate, aveva esposto

componenti positive di reddito nell'esercizio successivo e li aveva quindi assoggettati a tassazione sia nel 2003, che nel 2004, e che, a seguito dell'accertamento, l'Agenzia sostanzialmente li riassoggetta per una terza volta a tassazione nel 2003, mediante una distorta applicazione dello strumento degli studi di settore e un'irragionevole ed artificiosa scissione dei risultati dell'accertamento", risulta manchevole delle medesime indicazioni concernenti la norma applicata e la norma *applicanda*; ed è carente sotto il profilo dell'autosufficienza, non avendo la parte provveduto a trascrivere il complessivo motivo di gravame portato al vaglio del giudice d'appello e con ciò non contribuendo a sciogliere l'ambiguità che, pur a fronte della verosimile prospettazione della questione, residua all'atto della lettura del deliberato di secondo grado, che riferisce la censura, riportata al punto 14 di pag 7 della motivazione, al tema dell'IVA agevolata applicata alle prestazioni in favore di talune amministrazioni pubbliche, diversamente dal ricorso che invece mostra di riferirsi all'indicazione dei ricavi nell'arco del biennio 2003-2004.

7. Il ricorso va dunque respinto. Nulla per le spese in difetto di attività difensiva dell'erario.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso.