

*Sentenza n. 7222 del 10 aprile 2015 (ud. del 15 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. civ. V*

### **Svolgimento del processo**

1. A seguito di processo verbale di constatazione del 29.9.1999, veniva notificato alla ... un avviso di accertamento, con il quale l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione le maggiori IVA, IRAP ed IRPEG dovute, per effetto delle accertate gravi irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, che avevano reso necessario il ricorso agli studi di settore, ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, convertito nella L. n. 203 del 1993, e L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181.

2. Avverso l'atto impositivo la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla CTP di..., che lo accoglieva.

3. L'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva, altresì, rigettato dalla CTR del ..., con sentenza n. 697/40/2008, depositata il 29/12/2008, con la quale il giudice di seconde cure riteneva che uno scarto del 2,88%, tra i ricavi dichiarati dalla contribuente e le risultanze degli studi di settore, non integrasse la grave incongruenza idonea a legittimare il ricorso all'accertamento induttivo operato nel caso concreto.

4. Per la cassazione della sentenza n. 697/40/2008 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate, articolando tre motivi. La ... ha replicato con controricorso.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. Si duole la ricorrente del fatto che la CTR abbia ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento per difetto di motivazione, in quanto l'atto non avrebbe evidenziato le "gravi incongruenze" che avrebbero legittimato il ricorso agli studi di settore, ai fini della determinazione del reddito in via induttiva. L'atto impositivo – a parere dell'Amministrazione finanziaria – conterrebbe, per contro, la chiara indicazione degli elementi di fatto posti a fondamento dell'accertamento induttivo, e consistenti nel rilievo di plurime e gravi irregolarità contabili e nel riscontro di un sensibile scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli determinati sulla scorta dell'applicazione degli studi di settore. Ed, al fine di evidenziare la congruità ed esaustività della motivazione dell'atto impositivo, la ricorrente ne trascrive integralmente il contenuto nel quesito di diritto formulato a conclusione della censura.

1.2. Il motivo è inammissibile.

1.2.1. Il quesito di diritto prescritto dall'art. 366 bis c.p.c., a corredo del ricorso per cassazione, infatti, non può mai risolversi nella generica richiesta rivolta alla Corte di stabilire se sia stata o meno violata una certa norma, nemmeno nel caso in cui il ricorrente

intenda dolersi dell'omessa applicazione di tale norma da parte del giudice di merito, e deve investire la "*ratio decidendi*" della sentenza impugnata, proponendone una alternativa e di segno opposto (cfr. Cass. 19892/2007; 24339/2008; 4044/2009).

1.2.2. Ebbene, nel caso di specie, con il quesito di diritto la ricorrente chiede alla Corte di accertare "se violi la L. n. 212 del 2000, art. 7, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, la sentenza della CTR che ritenga insufficientemente motivato l'avviso di accertamento che motivi nel seguente modo:...". Segue la trascrizione integrale della motivazione dell'atto impositivo. La formulazione del quesito non contiene, pertanto, l'indicazione della *ratio decidendi* della sentenza di appello che si reputa erronea e di quella che, invece, si considera corretta dalla ricorrente, e si risolve, in definitiva, in una generica – e perciò inammissibile – richiesta alla Corte di accertare l'esistenza della violazione di legge denunciata, del tutto avulsa dalla considerazione della fattispecie concreta.

1.3. Il mezzo in esame va, pertanto, disatteso.

2. Con il secondo e terzo motivo di ricorso – che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente – l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), art. 42, e D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, convertito nella L. n. 203 del 1993, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonché l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

2.1. Avrebbe, invero errato la CTR nel ritenere – peraltro sulla scorta di una motivazione del tutto incongrua – che lo scostamento tra il reddito dichiarato e le risultanze degli studi di settore, nella misura del 2,88%, non legittimi il ricorso, da parte dell'Ufficio, all'accertamento induttivo del reddito della società.

E ciò, in special modo tenuto conto del fatto che tale scostamento costituiva solo uno degli elementi che avevano determinato l'Amministrazione finanziaria all'accertamento, essendo stata tale determinazione fondata soprattutto sul rilievo dell'esistenza di numerose e gravi irregolarità nella documentazione contabile della contribuente.

2.2. Le censure sono infondate.

2.2.1. Dalla motivazione dell'avviso di accertamento, trascritto nel ricorso, si evince, infatti, che l'Ufficio, muovendo dalla constatazione delle "gravi, ripetute e precise violazioni", diffusamente descritte nell'atto in questione, "che rendono del tutto inattendibile la contabilità ordinaria", perviene alla conclusione di dover fare ricorso agli studi di settore, ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, convertito nella L. n. 203 del 1993, e L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181.

2.2.1.1. Orbene, va osservato, al riguardo, che – a norma del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, comma 3, convertito nella L. n. 427 del 1993 – "gli accertamenti di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), (...) e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 (...) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e 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 (*id est*, D.L. n. 331 del 1993)".

La disposizione succitata autorizza, pertanto, l'Ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte "gravi incongruenze", a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi previste ed, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità e senza obbligo di ispezione dei luoghi, se non assolutamente necessaria (cfr. Cass. 5977/2007; 8643/2007). Ed infatti, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore differisce dalla procedura di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, rispetto alla quale costituisce uno strumento alternativo disponibile per l'Amministrazione finanziaria, proprio in quanto – al contrario di questa – è del tutto indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, laddove queste siano – come nella specie – sostanzialmente inattendibili, sebbene formalmente ben tenute (Cass. 23096/2012).

2.2.1.2. Tale indirizzo interpretativo – al quale si ritiene di dare continuità in questa sede – ha ricevuto, altresì, l'autorevole avallo delle Sezioni Unite di questa Corte, le quali hanno rimarcato che, in tema di accertamento tributario, la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una "grave incongruenza", espressamente prevista dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 *sexies*, aggiunto dalla legge di conversione n. 427 del 1993, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, dalla L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 1 (Cass. S.U. 26635/09).

Ed invero, tale più recente disposizione, pur richiamando direttamente l'art. 62–*sexies* cit., non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento, proprio in quanto già previsto dalla norma precedente, limitandosi a statuire 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 periodo d'imposta pari a dodici mesi e con le modalità di cui al presente articolo". In definitiva, dunque, la norma di cui alla L. n. 146 del 1998, art. 10, opera un rinvio alla precedente disposizione di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, secondo la tecnica normativa del rinvio recettizio ad una disposizione di carattere generale precedente, da parte di una norma speciale successiva che non prevede una disciplina specifica della fattispecie da regolare. In forza di tale tecnica normativa, infatti, la norma oggetto del rinvio risulta inserita ed assorbita nella norma che lo effettua (Cass. 914/1968). Sul piano strutturale, pertanto, la successiva disposizione in considerazione nel caso di specie ha recepito *in toto* la previsione generale di cui alla norma precedente, quanto ai presupposti in presenza dei quali è possibile il ricorso al criterio dello scostamento della dichiarazione dagli studi di settore, fornendo, per tale via, in assenza di una disciplina derogatoria specifica sul punto, una conferma della perdurante necessità che il divario tra i ricavi dichiarati dal contribuente e le risultanze degli studi dia luogo a "gravi incongruenze".

2.2.2. Tutto ciò premesso in via di principio, va rilevato che, nel caso di specie, l'Amministrazione ricorrente non allega alcun elemento che possa consentire alla Corte di

ritenere che lo scostamento tra reddito dichiarato e risultanze dello studio di settore, accertato nella misura – oggettivamente non rilevante – del 2,88%, debba considerarsi, invece, grave in relazione ai dati o parametri di riscontro desumibili dallo studio di settore applicato.

Ed è appena il caso di precisare che tale gravità non può ritenersi sussistente – come dedotto dalla ricorrente – sulla base del solo dato costituito dalla contabilità dichiaratamente inattendibile, atteso che siffatta inattendibilità costituisce soltanto il presupposto che consente il ricorso alla procedura di accertamento in questione, e non può – di certo – integrare di per sé la gravità dello scostamento che vale a legittimare l' accertamento induttivo da parte dell'Ufficio.

2.3. I motivi in esame vanno, di conseguenza, disattesi.

3. Per tutti i motivi esposti, pertanto, il ricorso dell' Agenzia delle Entrate non può che essere integralmente rigettato.

4. Le spese del presente giudizio vanno poste a carico della ricorrente, nella misura di cui in dispositivo.

### **P.Q.M.**

La Corte Suprema di Cassazione;

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 5.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.