

Ordinanza del 19/09/2025 n. 25671 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Motivazione - Studi di settore

Massima:

In materia di accertamento tributario nei confronti di contribuenti che abbiano presentato dichiarazioni congrue e coerenti rispetto agli studi di settore, l'obbligo di motivazione rafforzata previsto dall'art. 10, comma 4 bis, della Legge n. 146 del 1998, che imponeva all'Amministrazione finanziaria di evidenziare nell'atto impositivo le ragioni che inducevano l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente, risulta soppresso con decorrenza dal 6 luglio 2011 per effetto dell'art. 23 del DL n. 98 del 2011. Pertanto, per gli avvisi di accertamento emessi e notificati successivamente a tale data, i parametri legali necessari perché l'Amministrazione finanziaria possa procedere all'accertamento tributario, anche nei confronti di società congrue e coerenti con gli studi di settore, sono esclusivamente quelli relativi all'ammontare delle attività non dichiarate, che devono risultare superiori a 50.000 euro e maggiori di oltre il 40 per cento rispetto ai ricavi o compensi dichiarati, senza che sussista più l'obbligo di fornire specifica motivazione circa le ragioni del disattendimento degli studi di settore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate eseguiva una verifica fiscale nei confronti della Immobiliare A.A. Srl, esercente l'attività di costruzione di edifici, che si concludeva con la redazione di processo verbale di constatazione con riferimento all'anno 2009, consegnato il 24.11.2011. L'Amministrazione finanziaria notificava, quindi, alla società l'avviso di accertamento n. (-----), emesso il 28.9.2012 e notificato il 19.10.2012, contestando una pluralità di rilievi cui conseguivano maggiori tributi da versare, ai fini Ires, Iva ed Irap, per ammontare superiore al mezzo milione di euro.

2. La società contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari, proponendo censure procedurali e di merito e criticando tutti i rilievi operati dall'Ente impositore.

La suddetta CTR accoglieva parzialmente il ricorso, con riferimento all'applicazione della maggiorazione del 30% dell'importo del canone figurativo relativo all'immobile concesso in uso all'amministratore della società, mentre rigettava l'impugnazione nel resto.

3. La Immobiliare A.A. Srl spiegava appello avverso la decisione della CTP, riproponendo le proprie critiche, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sardegna, la quale confermava la decisione di primo grado con la sentenza riportata in epigrafe.

4. La contribuente ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia del giudice dell'appello, affidandosi a due motivi di ricorso.

L'Amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso.

4.1. L'Immobiliare A.A. Srl ha depositato, in seguito, istanza di sospensione del giudizio di legittimità ai sensi della legge n. 150 del 2022, intendendo valutare di aderire alla procedura di definizione agevolata delle controversie.

Con provvedimento n. 5938 del 2023 la domanda era accolta. La società si determinava, però, a non richiedere il condono e domandava fissarsi l'udienza di trattazione del giudizio, istanza che era proposta con propria nota anche dall'Ente impositore.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la società denuncia la violazione e falsa applicazione dell' art. 10 , comma 4 bis, della legge n. 146 del 1998 , nonché la nullità della sentenza impugnata per non avere la CTR esaminato la censura, avanzata ai sensi dell' art. 112 cod. proc. civ., riferita alla invalidità dell'atto impositivo impugnato per essere privo della "motivazione rafforzata", necessaria perché essa contribuente aveva presentato una dichiarazione dei redditi congrua e coerente rispetto allo studio di settore applicabile.

2. Mediante il secondo motivo di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente deduce la nullità della decisione del giudice dell'appello, prospettando la violazione degli artt. 36 , 53 e 61 , del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 132 , quarto comma, cod. proc. civ., in tema di motivazione per relationem e di motivazione apparente, per essersi la CTR limitata ad aderire alla pronuncia di primo grado, senza esaminare le censure riproposte in ordine ai singoli rilievi riportati nell'avviso di accertamento.

3. Il primo motivo è infondato e deve essere, perciò, respinto.

3.1. Occorre chiarire che non risulta contestato in questo processo che la società abbia presentato una dichiarazione congrua e coerente rispetto a quanto previsto dallo studio di settore applicabile. L'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, ritenuto non preclusa la possibilità

di procedere all'accertamento tributario, rilevando che l'ammontare delle attività non dichiarate risultava superiore a 50.000 euro, e maggiore di oltre il 40 per cento rispetto ai ricavi o compensi dichiarati. Nella formulazione vigente nel 2009, l' art. 10 , comma 4 bis, della legge n. 146 del 1998 prevedeva che qualora detti parametri risultassero superati, ma la dichiarazione della società si presentava congrua e coerente rispetto agli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria dovesse giustificare negli atti impositivi perché, nel caso di specie, ritenesse di non tener conto dei parametri indicati nello studio di settore.

3.2. La CTR ha ripetutamente riportato la contestazione proposta dalla società nella sua decisione, ma ha pronunciato limitandosi a ritenere legittimo l'accertamento perché le attività non dichiarate dalla contribuente risultavano largamente superiori a 50.000 euro, e maggiori di oltre il 40 per cento rispetto ai ricavi o compensi dichiarati. La contribuente lamenta che in presenza di simili elementi l'atto di accertamento risultava comunque illegittimo in assenza di una motivazione c.d. rafforzata, dovendo l'Amministrazione finanziaria spiegare per quali ragioni, nel caso di specie, riteneva di poter prescindere dalla regolarità della società con riferimento agli studi di settore. Questo perché il citato art. 10 , comma 4 bis, della legge n. 146 del 1998 prevedeva espressamente che "In caso di rettifica, nella motivazione dell'atto devono essere evidenziate le ragioni che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente".

3.3. Poiché la questione proposta è di puro diritto, questa Corte, rilevata l'omissione di una decisione espressa sul punto della CTR, è comunque tenuta a pronunciarsi (v. Cass. sez. V, 28.10.2015, n. 21968 ; conf. Cass. sez. III, 16.06.2023, n. 17416).

3.3.1. Tanto premesso, occorre rilevare che il periodo innanzi riportato, che prevedeva l'obbligo della c.d. motivazione rafforzata, è stato soppresso con decorrenza dal 6.7.2011 dall'art. 23 del DL 98 del 2011. In conseguenza, quando l'avviso di accertamento è stato emesso e notificato, i parametri legali previsti perché l'Amministrazione finanziaria potesse procedere all'accertamento tributario, anche nei confronti di società congrua e coerente con gli studi di settore, erano solo quelli relativi all'ammontare delle attività non dichiarate, che dovevano risultare superiori ai 50.000 euro, nonché essere maggiori di oltre il 40 per cento rispetto ai ricavi o compensi dichiarati. Entrambi i parametri risultavano rispettati, come accertato da giudice dell'appello.

In conseguenza il primo motivo di ricorso risulta infondato e deve, perciò, essere rigettato.

4. Mediante il secondo motivo di impugnazione la ricorrente denuncia la nullità della sentenza di appello, per essersi la CTR limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado, senza esaminare le censure riproposte in ordine ai singoli rilievi contenuti nell'avviso di accertamento e le critiche mosse alla valutazione operata dai primi giudici, proponendo una motivazione sostanzialmente solo apparente.

4.1. La CTR scrive che "per quanto riguarda il merito ritiene questo Giudice di appello di non dover reiterare l'esame dei singoli rilievi contenuti nell'atto impugnato, essendo stati questi ampiamente analizzati dal primo giudice, il quale ha adeguatamente e sufficientemente

motivato la propria decisione su ogni singolo motivo del ricorso. Ritiene invece questa Commissione di doversi soffermare sulle censure sollevate dalla società in relazione alle motivazioni della sentenza impugnata" (sent. CTR, p. 7). Quindi, esaminando complessivamente più contestazioni, il giudice di secondo grado osserva che sono "fondati in parte su mera riproposizione di argomentazioni disattese dal primo giudice ed in parte su nuove eccezioni proposte per la prima volta in appello". Indica poi alcune contestazioni che ritiene doversi considerare nuove. Pronuncia poi sull'omessa comunicazione dati ex art. 35 del D.P.R. 633 del 1972. Quindi scrive, in relazione a tutti gli altri rilievi, che sono generici e meramente riproduttivi delle doglianze esposte nel ricorso introduttivo, ed osserva che le critiche del ricorrente seguono il medesimo schema di contestazione, per concludere che le diverse violazioni di carattere sostanziale appaiono fondate su una pluralità di presunzioni gravi, precise e concordanti.

4.2. La contribuente ha avuto cura di riprodurre nel suo ricorso per cassazione ampio stralcio dei motivi d'impugnazione formulati in appello, nei quali ha riproposto le proprie originarie ragioni d'impugnazione, non mancando di criticare la decisione assunta dalla CTP sulle singole questioni.

4.2.1. La pronuncia della CTR risulta effettivamente inadeguata ad illustrare l'iter logico mediante il quale è pervenuta alla decisione adottata.

Innanzitutto, non è precluso al ricorrente in appello, Amministrazione finanziaria o contribuente, riproporre le proprie contestazioni che siano state disattese dal giudice di primo grado, ed il giudice del gravame è tenuto ad esprimere il proprio giudizio in merito, anche se la CTP ha ampiamente motivato la propria pronuncia. Nel caso di specie, peraltro, la ricorrente non manca di muovere critiche analitiche alla pronuncia di primo grado.

Inoltre, i motivi di censura proposti dalla parte risultano specifici e chiaramente intellegibili. In tal senso l'avere la ricorrente seguito uno schema omogeneo nella proposizione delle sue censure ne favorisce la comprensione e l'esame. Le presunzioni gravi, precise e concordanti, che la CTR ritiene ricorrano, devono essere indicate ed esaminate con riferimento ai singoli rilievi, non potendosi il giudice limitare ad una valutazione complessiva.

Il secondo motivo di ricorso risulta, quindi, fondato.

5. In definitiva deve essere accolto il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, e la decisione impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna perché proceda a nuovo esame e provveda a regolare anche delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso proposto dalla Immobiliare A.A. Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, e rigetta il primo.

Cassa la decisione impugnata in riferimento al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna perché, in diversa composizione e nel rispetto dei

principi esposti, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, l'11 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 19 settembre 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza