

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 1° marzo 2023, n. 6133

### RILEVATO CHE

1. con la sentenza n. 75/02/13 del 16/05/2013, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto da XXX s.r.l. avverso la sentenza n. 29/35/12 della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2004;
  - 1.1. come emerge anche dalla sentenza impugnata, con l'avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate contestava la deducibilità di alcuni costi e ricostruiva i ricavi induttivamente in applicazione degli studi di settore;
  - 1.2. la CTR rigettava l'appello di XXX s.r.l. evidenziando, per quanto ancora interessa, che: a) la censura concernente la violazione dell'art. 12 della l. 27 luglio 2000, n. 212 per difetto di contraddittorio nella fase accertativa era generica e, comunque, «se ci si voleva riferire al contraddittorio nell'ambito del giudizio tributario questo si è svolto regolarmente»; b) quanto ai costi, poiché le fatture recavano la dizione "acconto", gli stessi non erano di competenza dell'esercizio 2004, non essendo le prestazioni ultimate;
2. XXX s.r.l. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, illustrati da memoria ex art. 380 bis.1 cod. proc. civ.;
3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

### CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso XXX s.r.l. deduce violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., non avendo la sentenza impugnata pronunciato con riferimento al quinto motivo di appello, relativo all'illegittimità della ripresa riguardante i ricavi per non essere stato attivato il contraddittorio preventivo, necessario allorquando i ricavi vengono ricostruiti con lo strumento degli studi di settore;
  - 1.2. con il secondo motivo di ricorso si contesta omessa motivazione e/o omesso esame di un fatto controverso e decisivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., concernente la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo in sede di accertamento con lo strumento degli studi di settore;
  - 1.3. con il terzo motivo si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 62 bis del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427, dell'art. 1 della l. 8 maggio 1998, n. 146, dei d.m. 17 marzo 2005 e 24 marzo 2005, degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. e degli artt. 3, 24 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR considerato legittimo l'accertamento fondato sugli studi di settore senza previa instaurazione del contraddittorio;
2. il primo motivo è fondato e gli altri due motivi restano, conseguentemente, assorbiti;
  - 2.1. le modalità dell'accertamento a mezzo studi di settore sono state precisate dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U. n. 26635 del 18/12/2009 e successive conformi), secondo cui l'applicazione degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo



scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente;

2.1.1. nell'ambito del contraddittorio, il contribuente ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame;

2.1.2. l'eventuale avviso di accertamento emesso all'esito del contraddittorio non può essere motivato unicamente sul rilievo dello scostamento, ma deve essere integrato con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente;

2.1.3. ne consegue che, con riferimento a tale forma di accertamento, il contraddittorio preventivo è centrale, con conseguente illegittimità dell'accertamento ove detto contraddittorio non sia stato instaurato;

2.2. nel caso di specie XXX s.r.l. ha dedotto, con affermazione dotata della necessaria autosufficienza, di avere proposto, sia in primo grado sia in appello, uno specifico rilievo concernente l'illegittimità dell'accertamento fondato su studi di settore e non preceduto dal contraddittorio;

2.3. la relativa questione non è stata in alcun modo affrontata dalla CTR, la quale si è limitata ad esaminare il motivo concernente la violazione del contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 12 della l. n. 212 del 2000: censura concernente entrambe le riprese e ontologicamente diversa da quella sollevata dalla società contribuente con il quinto motivo di appello;

2.4. ne consegue l'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento degli altri due, concernenti la medesima questione sotto diversi punti di vista;

3. con il quarto motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 109 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR riconosciuto i costi, ritenuti non di competenza;

3.1. con il quinto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa e insufficiente motivazione in ordine ad un fatto decisivo e controverso per il giudizio, costituito dall'individuazione del momento di ultimazione delle prestazioni di servizio da cui sono derivati i costi disconosciuti dall'Ufficio;

3.2. in buona sostanza, il ricorrente afferma che, indipendentemente dalla indicazione nelle fatture contestate della dizione "acconto", le prestazioni indicate in dette fatture sarebbero state eseguite nell'esercizio 2004 e, quindi, sarebbero di competenza di quel medesimo esercizio, diversamente da quanto ritenuto dal giudice di appello;

4. i due motivi possono essere unitariamente esaminati, vertendo su questioni similari, e sono inammissibili;

4.1. la CTR ha accertato, nel merito, che i costi di cui si discute non risultano di competenza dell'esercizio 2004 in quanto, trattandosi di acconti, avrebbero dovuto essere computati nell'esercizio nel quale i lavori sono stati ultimati;

4.1.1. in buona sostanza, la CTR ha ritenuto che i costi non siano certi e determinabili alla data della fatturazione dell'acconto, sicché gli stessi non avrebbero potuto essere considerati di competenza dell'esercizio in cui sono stati sostenuti solo parzialmente;

4.2. a fronte di un accertamento di fatto contenuto nella sentenza, la ricorrente finisce per contestare che le fatture costituiscano acconti di prestazioni non ancora ultimate: la



contestazione è inammissibile sotto il profilo della violazione di legge, perché mette in discussione l'accertamento del giudice di appello;

4.3. ma la contestazione è inammissibile anche sotto il profilo del vizio motivazionale, in ragione dei limiti posti dalla novella all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.: posto che l'esame della questione di fatto (effettiva esecuzione delle prestazioni recate dalle fatture nell'esercizio 2004) non è stata omessa dal giudice di merito, la ricorrente finisce per contestare le conclusioni raggiunte dalla CTR sotto il profilo dell'insufficienza motivazionale, il che è ormai precluso in sede di legittimità (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018);

5. in conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbiti il secondo ed il terzo, rigettati i restanti; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

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

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti il secondo ed il terzo motivo, rigettati i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

