



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

**IRES-AVVISI DI  
ACCERTAMENTO**

ROBERTA CRUCITTI      Presidente

MARIA LUISA DE ROSA    Consigliere

VALENTINO LENOCI      Consigliere

ALBERTO CRIVELLI      Consigliere

ANGELO NAPOLITANO    Consigliere

R.G. n. 6088/2014

CC - 4/05/2022

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 6088/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,  
presso i cui uffici è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
rappresentata e difesa, in virtù di procura speciale a margine del  
controricorso, dall'Avv. Maurizio Villani, con domicilio digitale indicato  
in controricorso;

- controricorrente -



avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. PUGLIA, sezione distaccata di Lecce, n. 247/23/2013, depositata l'11/10/2013, non notificata;  
Udita la relazione della causa svolta dal consigliere dott. Angelo Napolitano nella camera di consiglio del 4 maggio 2022, tenutasi mediante collegamento da remoto;

**Rilevato che:**

l'Ufficio di Lecce 2, ora soppresso, notificò alla società (d'ora in avanti, anche "la società" o "la contribuente"), esercente attività alberghiera con annesso servizio di ristorazione, l'avviso di accertamento n. RFG030400331/2008, mediante il quale determinò, per il periodo d'imposta 2004, un reddito imponibile di euro 262.819, a fronte della perdita fiscale dichiarata pari ad euro 223.256.

Con il medesimo atto vennero accertate maggiori imposte IVA ed IRAP. I maggiori ricavi contestati con l'atto impositivo vennero determinati mediante applicazione degli studi di settore, introdotti dall'art. 62 bis del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, nella l. n. 427 del 1993.

Nell'emissione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio prese in considerazione, oltre che il livello di scostamento dei dati dichiarati rispetto ai ricavi determinati con l'applicazione degli studi di settore, la complessiva situazione della società, attribuendo rilevanza alla antieconomicità della gestione dell'impresa, posto che la società aveva, nel corso degli anni, reiteratamente dichiarato ingenti perdite, sostenendo al contempo elevati costi per il personale dipendente.

La società propose ricorso lamentando il difetto dei presupposti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto l'Ufficio non aveva indicato né dimostrato la sussistenza di una grave incongruenza tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore: l'accertamento, secondo la contribuente, per quel che in questa sede ancora interessa, non poteva essere fondato



esclusivamente sulle risultanze degli studi di settore, pena l'illegittimità dello stesso per violazione dell'art. 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993.

La C.T.P. di Lecce accolse il ricorso della società.

Su appello dell'Ufficio, che sosteneva che i dati esposti ai fini dell'adempimento degli obblighi fiscali dalla società erano inattendibili in quanto improntati a una gestione antieconomica per più anni dell'impresa, la C.T.R. confermò la sentenza di primo grado accogliendo le giustificazioni della contribuente circa la necessità, in presenza di una congiuntura sfavorevole per il settore alberghiero, di esercitare in perdita, per più anni, l'impresa, ritenendo incensurabile la sentenza appellata nella parte in cui aveva disposto che era nullo l'accertamento fondato sull'applicazione degli studi di settore se la divergenza tra i ricavi accertabili e quelli dichiarati risulta soltanto del 17%, atteso che tale dato non integra la grave incongruenza richiesta dalla norma ai fini dell'applicabilità di tale strumento accertativo. Infatti, l'applicazione degli studi di settore è illegittima se lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto ai ricavi presunti è di lieve entità.

Contro la sentenza d'appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

Resiste la società con un controricorso.

La società ha anche depositato una memoria ex art. 380 bis.1. c.p.c. in vista dell'adunanza camerale.

#### **Considerato che:**

1. Con il primo motivo, rubricato "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993, nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.*", l'Agenzia delle Entrate ha dedotto che il d.l. n. 331 del 1993, convertito in legge n. 427 del 1993, ha previsto che "*gli accertamenti di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e successive*



*modificazioni, 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".*

Gli studi consentono di determinare i ricavi o i compensi che, con la massima probabilità, possono essere attribuiti al contribuente, individuando non solo la capacità potenziale di produrre ricavi e conseguire compensi, ma, anche, i fattori che potrebbero determinare una limitazione di tale capacità.

Gli studi di settore, dunque, in presenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell'attività svolta costituiscono una prova presuntiva, a fronte della quale incombe al contribuente fornire prova contraria al fine di giustificare i minori ricavi o compensi rispetto a quelli desumibili dagli studi di settore.

Orbene, l'Agenzia delle Entrate ha dedotto che la C.T.R. avrebbe violato i principi che presiedono al riparto dell'onere della prova lì dove ha affermato che i comportamenti della società sarebbero stati ampiamente giustificati in assenza di prova contraria.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha censurato la sentenza di appello lì dove essa ha ritenuto illegittimo l'accertamento fondato sugli studi di settore nel caso in cui la divergenza tra compensi o ricavi dichiarati e compensi o ricavi presunti tramite gli studi di settore è non superiore al 17%, non costituendo tale divergenza una "grave incongruenza".

Tale valutazione dell'entità della "divergenza", anzi, sarebbe contraria all'elaborazione giurisprudenziale della Suprema Corte.

2. Con il secondo motivo, rubricato *"Violazione degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c."*, l'Agenzia delle Entrate ha censurato la sentenza



della C.T.R. nella parte in cui ha ritenuto giustificato lo scostamento dei dati fiscali esposti dalla società rispetto agli studi di settore, non considerando le argomentazioni spese dall'Ufficio a sostegno della antieconomicità della gestione imprenditoriale che determinava l'inattendibilità dei risultati di esercizio esposti.

La C.T.R. avrebbe, inoltre, omesso di considerare che le perdite civilistiche e fiscali, reiterate per otto annualità, insieme con l'elevato costo del personale, integrerebbero le "gravi incongruenze" di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973.

3. I due motivi sono strettamente connessi e possono essere esaminati congiuntamente.

### 3.1. Essi sono infondati.

La sentenza impugnata ha valutato, in esito ad un giudizio insindacabile in questa sede per i limiti del giudizio di legittimità, che l'anno 2004 è stato caratterizzato da una crisi del mercato turistico che si è tradotta in una sofferenza economica per molte imprese del settore.

Senonché, assorbente rispetto ad ogni altra considerazione appare l'affermazione, fatta dalla CTR, di illegittimità dell'atto di accertamento impugnato in prime cure in quanto fondato su studi di settore nonostante che lo scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi presunti fosse del 17%, una percentuale che sia la C.T.P. che la C.T.R. hanno ritenuto di lieve entità.

Orbene, se lo scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi standardizzati in base agli studi di settore sia tale da dar luogo ad una "grave incongruenza" è il frutto di un giudizio di merito che, se motivato, è incensurabile dinanzi alla Suprema Corte (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 91 del 07/01/2014, Rv. 629382 - 01).

Nel caso di specie, la C.T.R. ha ritenuto che il 17% di scostamento sia una percentuale che non integra gli estremi della "grave incongruenza", e la conclusione si basa su un apprezzamento



discrezionale, non illogico e sufficiente per sostenere la decisione di merito.

Con riferimento, poi, al perdurante requisito della "grave incongruenza" quale fondamento dell'accertamento induttivo tramite gli studi di settore, ritiene il Collegio di dover dare continuità all'orientamento giurisprudenziale da ultimo riaffermato secondo il quale *"in tema di accertamento basato sugli studi di settore, anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria, il presupposto della "grave incongruenza" di cui all'art. 62-sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 (conv., con modif., dalla l. n. 427 del 1993) è necessario anche per gli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007, in quanto l'art. 10, comma 1, della l. n. 146 del 1998, pur dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 23, della l. n. 296 del 2006 (in vigore dal 1° gennaio 2007), continua a fare riferimento al detto art. 62-sexies il quale, pertanto, non può ritenersi implicitamente abrogato"* (v. anche Sez. 5 - , Ordinanza n. 8854 del 29/03/2019, Rv. 653533-01).

3.2. Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato.

4. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

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

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore dell'Avvocato Maurizio Villani, che con la memoria ex art. 380 bis.1. c.p.c. ne ha chiesto la distrazione, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in euro cinquemila per onorari ed euro duecento per esborsi,



Numero registro generale 6088/2014

Numero sezionale 1585/2022

Numero di raccolta generale 23237/2022

Data pubblicazione 25/07/2022

oltre al rimborso delle spese generali nella misura del 15%, iva e c.p.a.  
come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4 maggio 2022.

Il Presidente  
(Roberta Crucitti)



