

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25419 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 16/09/2026

Oggetto: PDA opposta - IIDD -
IVA

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19058/2025 R.G. proposto da
EMMETI S.A.S. DI MILIOTO ONOFRIO & C., in persona del legale rappresentante p.t., TRINCA ROSA, MILIOTO ONOFRIO, tutti rappresentati e difesi dall'Avv. Luigi Cinquemani (p.e.c: avvocatocinquemani@pec.studiocbmc.it);

– *ricorrenti* –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (PEC ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it), con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Sicilia n. 1223/19/2025, depositata in segreteria in data 13.2.2025 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 settembre 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Sicilia veniva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo n.1083/4/2020 con cui venivano riuniti e accolti i ricorsi della società e dei due soci, aventi ad oggetto, rispettivamente, gli avvisi di accertamento per II.DD., IVA e sanzioni notificati alla società Emmeti s.a.s., esercente attività di commercializzazione di prodotti per odontoiatrici, per i periodi d'imposta 2012-3 e gli avvisi per IRPEF in capo ai soci per ricostruzione dei corrispondenti redditi da partecipazione.

2. Dalla lettura delle pagg.3-4 del provvedimento impugnato si evince che l'accertamento veniva in quadrato nell'ambito dell'art.39, comma 1, lett. d), d.P.R. n.600/73, nell'ambito del quale venivano, tra l'altro, applicato lo studio di settore; la motivazione fa riferimento anche all'art.32 d.P.R. 600/73. In buona sostanza, l'Ufficio aveva rielaborato i dati dichiarati dalla società, correggendo alcune incongruenze nei

quadri relativi al personale, alle unità locali e agli elementi specifici dell'attività, e aveva determinato maggiori ricavi ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA, sulla base dello studio. Seguiva il contraddittorio e la società depositava note difensive e documentazione per dimostrare la crisi che l'aveva colpita e la cessione di parte del magazzino al prezzo di costo in occasione della cessione del ramo di azienda in favore della società Dental Group s.r.l., chiarimenti che l'Agenzia riteneva non risolutivi e procedeva alla notifica degli avvisi.

3. Il giudice di prime cure accoglieva i ricorsi riuniti della società e dei soci, ritenendo che gli studi di settore avessero natura meramente statistica e non potessero rappresentare la specificità del caso concreto. La società aveva fornito documentazione idonea a dimostrare la crisi del settore, la vendita in blocco di parte del magazzino e la cessazione di un ramo d'azienda, elementi che giustificavano lo scostamento dai parametri. Inoltre, lo scostamento inferiore al 30% veniva considerato rientrante nella "fascia di confidenza".

4. La CGT di secondo grado riformava la sentenza, ritenendo che la società non avesse indicato specifici motivi di contestazione, né fornito prove sufficienti della contrazione del reddito, sicché l'accertamento appariva regolare. La Corte richiamava la giurisprudenza di legittimità, secondo cui gli studi di settore costituivano parametri presuntivi idonei a fondare l'accertamento analitico-induttivo di cui all'art.39, comma 1, lett. d), d.P.R. n.600/73, nel cui ambito andava inquadrata la fattispecie, e accertava che nel caso di specie sussistevano le gravi incongruenze ai fini dell'applicazione dello studio di settore, con conferma delle riprese.

5. Avverso la sentenza d'appello i contribuenti hanno proposto ricorso per Cassazione, affidato a tre motivi, cui replica l'Agenzia con contro-ricorso.

6. L'11.2.2026 la Corte ha proposto la definizione del ricorso ex art.380-bis cod. proc. civ., opposta dai contribuenti con istanza di decisione del giudizio del 20.3.2026.

Parte ricorrente deposita memoria ex art.380-bis.1. cod. proc. civ..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ. la nullità della sentenza per motivazione apparente e conseguente violazione dell'art. 111 Cost. e dell'art. 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. n. 546/1992. Il giudice avrebbe riformato la sentenza di primo grado limitandosi ad affermare che la società non ha indicato specifici motivi di contestazione e non ha fornito prove dell'avvenuta contrazione del reddito sufficiente a escludere la rilevanza presuntiva dell'accertamento degli studi di settore, senza sostanzialmente esaminare le articolate difese svolte dai contribuenti, né la documentazione prodotta.

1.1. Preliminarmente va dato atto che la controricorrente eccepisce l'inammissibilità del motivo, in quanto volto ad introdurre delle valutazioni di merito precluse alla Corte di cassazione in presenza di un ragionamento logico e coerente da parte dei giudici d'appello e comunque manifestamente infondato, eccezione scrutinabile unitamente alla disamina della censura.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Si rammenta che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053 cui hanno fatto seguito numerose pronunce conformi delle Sezioni ordinarie, tra cui Cass. n. 7090/2022 nonché Cass. n. 6986/2023, in motivazione).

Inoltre, il giudice del merito non deve dare conto di ogni allegazione, risultando necessario e sufficiente, in base all'art. 132, n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti non espressamente esaminati (Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937).

2.2. Orbene, nel caso in esame la motivazione è pienamente comprensibile, sia nelle argomentazioni in fatto che in quelle in diritto, ed è non pertinente alla fattispecie il contenuto della pronuncia della Corte di

cassazione n.20520 del 2026 invocata nella memoria, avente ad oggetto una fattispecie nella quale non vi erano i necessari riferimenti fattuali né il quadro istruttorio presenti nel presente processo. Nel caso in esame la CGT- dopo avere premesso che, in sede di contraddittorio endoprocedimentale, l'Ufficio *«valutate le argomentazioni esposte e la documentazione offerta dalla parte, in parziale condivisione con le eccezioni avverse, rideterminava la pretesa con una riduzione dei maggiori ricavi ai fini delle II.DD. e dell'IRAP, ed un maggior volume d'Affari ai fini dell'IVA»* – ha affermato che *«L'Ufficio ha correttamente operato secondo l'articolo 32 d.P.R. 600/73 in quanto, nel caso di specie, né nell'originario ricorso introduttivo, né tantomeno in sede di contraddittorio, a sostegno delle proprie difese, la società contribuente- in base ad un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità- ha indicato specifici motivi di contestazione, non fornendo prove dell'avvenuta contrazione del proprio reddito, sufficienti a escludere la rilevanza presuntiva dell'accertamento degli studi di settore. L'accertamento del reddito è, pertanto, regolare e, in particolare, sussistono, nel caso di specie, le "gravi incongruenze", ex art.62 sexies, comma 3, del D.L. n.331/93, tali da legittimare il ricorso alla rideterminazione del reddito sulla base delle risultanze dello studio di settore, alla luce, anche, degli elementi risultanti dai dati presenti nel sistema informatico dell'Anagrafe Tributaria. Pertanto, risulta legittimo, l'operato dell'Ufficio, per la determinazione del valore che ha messo in confronto i ricavi dichiarati con i redditi ad essi relativi, determinando il valore complessivo (come meglio specificato in atti)»*.

Sulla base di quanto riportato, nella sentenza impugnata risultano chiaramente esposte le ragioni della decisione, consistenti nell'accertamento, sulla base delle risultanze del quadro istruttorio, l'assenza di specifiche contestazioni di parte contribuente idonee a superare le

gravi incongruenze emergenti, tra l'altro, dall'anagrafe tributaria e a legittimare, unitamente all'instaurato contraddittorio prescritto dalla legge, l'applicazione dello studio di settore. In ultima analisi, il mezzo di impugnazione non è inammissibile, dal momento che è diretto a censurare una presunta nullità della sentenza e non a sostituirvi *tout court* un rinnovato apprezzamento della prova, ma è infondato, poiché tale motivazione si colloca al di sopra del minimo costituzionale.

3. Col secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame circa fatti decisivi ai fini del giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, consistenti nelle deduzioni formulate dalla società e negli elementi di prova relativi, ai fini della rilevazione dello stato di crisi e della condizione di non normalità dell'esercizio dell'attività d'impresa nel periodo d'imposta in esame, con la drastica riduzione del fatturato nel corso degli anni e la progressiva riduzione dei lavoratori dipendenti, al fine di dimostrare l'inadeguatezza dello studio di settore applicato dall'Agenzia. Nella memoria illustrativa vengono dettagliati elementi a supporto della prospettazione.

4. La censura è inammissibile.

4.1. Il vizio specifico denunciabile per cassazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., così come riformulato dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. nella l. 7 agosto 2012, n. 134, richiede che il fatto asseritamente omesso sia un fatto storico, con la conseguenza che, a tali fini, non costituiscono fatti le deduzioni difensive e gli elementi istruttori (cfr. Cass., ord., 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass. sez. 5, n. 18710 del 2022). Sotto altro aspetto, si osserva che il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo, per le ragioni suindicate, ad

un vizio inquadrabile nel paradigma dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (cfr. Cass. 10 giugno 2016, n. 11892 Sez. 5, Ordinanza n. 24584 del 2023).

4.2. Nella specie, la complessiva valutazione del fatto storico, ossia se si sia in presenza o meno di gravi incongruenze ai fini dell'applicazione dello studio di settore, è stata espressamente compiuta dal giudice, nei passaggi motivazionali già sopra riportati in risposta al primo motivo, e perciò non sussiste il denunciato omesso esame.

In particolare, la CGT2, dopo avere premesso che l'Ufficio in sede di contraddittorio, valutate le argomentazioni esposte e la documentazione offerta dalla parte, in parziale condivisione con le eccezioni avverse, rideterminava la pretesa con una riduzione dei maggiori ricavi ai fini delle II.DD. e dell'IRAP, e un maggior volume d'affari ai fini dell'IVA, ha accertato che la società contribuente non ha fornito specifici elementi di contestazione sorretti da prove circa l'avvenuta contrazione del proprio reddito, sufficienti a escludere la rilevanza presuntiva dell'accertamento degli studi di settore. L'accertamento del reddito è stato, pertanto, ritenuto regolare dal giudice del merito, sulla base di un apprezzamento fattuale non sindacabile dal giudice di legittimità nei termini proposti, in quanto sono state ritenute sussistenti nel caso di specie, non solo le "gravi incongruenze", ex art.62 sexies, comma 3, del D.L. n.331/93, tali da legittimare il ricorso alla rideterminazione del reddito sulla base delle risultanze dello studio di settore, ma anche ulteriori elementi di riscontro, risultanti dai dati presenti nel sistema informatico dell'Anagrafe Tributaria (cfr. pp.3-4 sentenza). Conseguenzialmente, è stato ritenuto legittimo, l'operato dell'Ufficio per la determinazione del valore che ha messo in confronto i ricavi dichiarati con i redditi ad essi relativi.

4.3. Il “fatto storico” è stato espressamente valutato, e le stesse circostanze (fatti secondari) indicate in ricorso e maggiormente dettagliate nella memoria illustrativa alle pagg.10 e 11 (riduzione fatturato, cessione ramo azienda, dismissione personale, sostanziale congruità a studio..) sono già state indicate nel corso del procedimento amministrativo di contraddittorio (v. pp.5 e ss. avviso di accertamento all.10 al ricorso), e di cui l’atto impositivo già tiene conto. Inoltre, gli elementi sono stati complessivamente valutati dalla CGT2: es. «a dimostrazione della crisi che l’aveva colpita era stata costretta alla vendita in blocco di parte del magazzino e la cessione dell’attività di commercializzazione di materiale di consumo per gli odontoiatrici. In oltre lo scostamento inferiore al 30% (...) all’interno della così detta fascia di confidenza» (p.2 sentenza).

Attraverso la censura vengono in ultima analisi sollevati profili attinenti alle risultanze probatorie per sovvertire l’apprezzamento compiuto dal giudice sul quadro probatorio in relazione, ma la loro rivalutazione, come eccepito dalla controricorrente, è preclusa a questa Corte.

5. Col terzo motivo si prospetta, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993, 39, primo comma, lett. d) d.P.R. 600/1973, 54, comma 2, d.P.R. 633/1972, per aver la sentenza impugnata confermato un accertamento fondato sugli studi di settore nonostante la non contestata sussistenza di uno stato di crisi aziendale, attestata dalla cessione di un ramo d’azienda e dalla progressiva riduzione della forza lavoro. Tale circostanza avrebbe dovuto escludere la condizione di normalità richiesta per l’applicazione dello strumento parametrico e l’Agenzia avrebbe

anche introdotto correzioni, ritenute dalla ricorrente arbitrarie non previste dalla legge, per "neutralizzare" gli effetti della crisi, violando il principio di legalità dell'accertamento.

6. Il motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

Va premesso che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o 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 standard in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo 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 standard o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento. Al contrario, dev'essere integrata 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. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici (Cass., Sez.

U., 18 dicembre 2009, n. 26635 e, di recente, Cass., 20 giugno 2019, n. 16545; Cass., 15 luglio 2020, n. 14981; Cass. n. 7080 del 2024). Dunque, il procedimento di accertamento standardizzato trova il proprio punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio in sede di procedimento, che consente l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica - gli standard come frutto dell'elaborazione statistica - alla fase dinamica dell'accertamento, ossia l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa (cfr. Cass., 15 luglio 2020, n. 14981).

Nel caso in esame l'approfondito contraddittorio instaurato in fase amministrativa, attestato dai numerosi verbali di contraddittorio allegati dagli stessi ricorrenti ha già permesso di tener conto dello stato di crisi (vendita magazzino, cessione attività, lavoro dipendente, redditività..) e l'Amministrazione ha rielaborato le risultanze dello studio tenendone conto, né risulta che, per legge, l'applicazione dello studio sia impedito in tali casi, fermo restando che lo studio nella fattispecie è stato usato per la quantificazione delle imposte evase nel quadro di un più ampio accertamento analitico-induttivo ex art.39, comma, lett. d) d.P.R. n.600/73 .

7. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Poiché il giudizio viene definito in conformità alla proposta, va inoltre disposta la condanna della parte istante a norma dell'art. 96, terzo e quarto comma, cod. proc. civ..

L'art. 380-*bis* cod. proc. civ. (cfr. Cass. S.U. 13.10.2023, n. 28540) configura uno strumento di agevolazione della definizione delle pendenze in sede di legittimità, anche tramite l'individuazione di strumenti dissuasivi di condotte rivelatesi *ex post* prive di giustificazione e, quindi, idonee a concretare, secondo una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato (d.lgs. n. 149 del 2022), un'ipotesi di abuso del diritto di difesa.

Richiamando, per i casi di conformità tra proposta e decisione finale, l'art. 96, terzo e quarto comma, cod. proc. civ., l'art. 380-*bis* cod. proc. civ. codifica, attraverso una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato, una ipotesi di abuso del processo, già immanente nel sistema processuale, giacché non attenersi alla deliberazione del Presidente che trovi poi conferma nella decisione finale, lascia presumere una responsabilità aggravata (v. Cass., Sez. Un., 22 settembre 2023, n. 27195, anche per quanto riguarda la disciplina intertemporale).

Pertanto, la parte ricorrente va condannata, nei confronti della controparte, al pagamento della somma determinata di euro 2.400, oltre al pagamento dell'ulteriore somma di euro 2.000 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in euro 2.400 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

condanna altresì la ricorrente al pagamento della somma di euro 2.400 in favore della controricorrente e dell'ulteriore somma di euro 2.000 a favore della Cassa delle ammende.

Si dà atto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 settembre 2026

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale