Civile Ord. Sez. 5 Num. 28092 Anno 2026
Presidente: MACAGNO GIAN PAOLO
Relatore: BORDON GIANLUCA
Data pubblicazione: 29/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8850/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

SCARSELLI GIULIANA (c.f. SCR GLN 63D60 E335A), rappresentata e difesa dall'Avv.to Giuseppina Negro

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Molise, n. 480/2016, depositata il 12/10/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/10/2026 dal Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. Giuliana Scarselli, titolare di un'attività di vendita al dettaglio di abiti per adulti, riceveva un avviso di accertamento *ex* art. 62-*sexies* d.l. n. 331 del 1993 per l'anno 2005 ai fini Irpef, Irap e Iva, dopo che erano emerse delle irregolarità sui dati elaborati dagli studi di settore. La contribuente aveva dichiarato ricavi per euro

985.082,00 mentre quelli sviluppati dall'applicativo GE.RI.CO indicavano un importo di euro 1.116.414,00.

2. La CTP di Isernia, con sentenza n. 67/2012, accoglieva parzialmente il ricorso. Rilevava:

- che l'Ufficio avrebbe dovuto tenere conto delle giustificazioni della contribuente sulla mancata congruità con gli studi di settore senza attribuire totale credibilità ai valori derivanti dagli stessi;

- che le vendite a *stock* dei capi d'abbigliamento avevano un'incidenza minima rispetto al volume d'affari sicché apparivano poco convincenti per confutare i maggiori ricavi accertati;

- che, sulla base dell'*id quod plerumque accidit,* appariva equo ridurre i ricavi da euro 131.332,00 a euro 50.000,00.

3. A seguito di appello principale della contribuente e appello incidentale dell'Ufficio, con la sentenza n. 480/2016 la CTR del Molise accoglieva l'impugnazione della contribuente e annullava l'avviso di accertamento. La Corte regionale rilevava:

- che il contraddittorio, pur attivato dall'Ufficio, non aveva sortito effetto perché la contribuente non aveva indicato elementi utili per giustificare il grave scostamento tra quanto dichiarato e le risultanze degli studi di settore;

- che l'Ufficio era comunque tenuto a dimostrare la concreta applicabilità degli *standard* e non aveva provato l'applicabilità degli studi di settore alla specifica realtà aziendale. Il giudice di primo grado aveva immotivatamente solo ridotto l'importo dei ricavi accertati.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a due motivi mentre la contribuente ha resistito con controricorso.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

6. Nel termine di cui al comma 1, terzo periodo, dello stesso articolo la controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato «violazione art. 132 cpc e 36 D.lgs. n. 546/92 nullità della sentenza in relazione all'art. 360 co. 1 n. 4 c.p.c.», l'Agenzia delle entrate deduce che la motivazione è apparente, non dando atto delle specifiche doglianze contenute nell'appello incidentale. La sentenza si limita a sostenere che l'Ufficio non aveva provato la concreta applicabilità dello studio di settore.

2. Il motivo è infondato.

2.1 Per le Sezioni Unite della Corte la riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 d.l. n. 83 del 2012, conv. dalla legge n. 134 del 2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. 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. L'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»; è esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., nn. 8053/2014 e 8054/2014). Le Sezioni Unite hanno chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, in quanto recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguìto dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 16159/2018, p. 7.2., che menziona Cass. Sez. U., 22232/2016).

2.2 La condivisibilità o meno delle conclusioni raggiunte dal giudice di merito non rileva. Svolte delle considerazioni preliminari sul contenuto degli studi di settore, parte ricorrente riporta il contenuto della sentenza impugnata, richiama precedenti di legittimità in tema di motivazione apparente per poi sostenere di aver presentato "specifiche censure", non prese in considerazione dalla CTR, che aveva affermato in termini generici che non era provata la concreta applicabilità degli studi di settore. Le "specifiche censure" dell'appello incidentale non prese in considerazione non vengono tuttavia illustrate e quindi non appare comprensibile in cosa si sia concretizzata l'omessa motivazione.

3. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato «violazione e falsa applicazione degli artt. 62-bis D.L. 331/93 convertito nella legge 427/93 e 39 D.P.R. n. 600/73 in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c.», l'Agenzia delle entrate deduce che il giudice di secondo grado, pur richiamando la normativa e la giurisprudenza in materia di studi di settore, le ha disapplicate. Ha riconosciuto che il contraddittorio non aveva sortito effetto, l'oggettiva gravità dello scostamento e la non idoneità delle giustificazioni ma ha ugualmente annullato l'accertamento sul presupposto che l'Amministrazione non avesse provato l'applicabilità degli studi di settore alla realtà aziendale. Il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte della contribuente avrebbe dovuto indurre a confermare l'avviso di accertamento. Nell'avviso era riportato che il *cluster* individuato dal *software* GE.RI.CO descrive correttamente l'attività esercitata ed era stata dimostrata la sua applicabilità al caso concreto. Nell'invito al contraddittorio, richiamato nell'avviso, erano state evidenziate l'incongruenza sia dei ricavi che dei redditi rispetto a significativi elementi di spesa nonché l'esiguità dei redditi d'impresa per i periodi 2004-06 in rapporto ai consistenti volumi d'affari.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Il secondo motivo è fondato.

4.1 Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, richiamato anche nella sentenza impugnata, 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, ma deve 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 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, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, rimanendo inerte. In tal caso, però, il contribuente si assume le conseguenze del proprio comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standard*, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (Cass., Sez. U., 26635/2009, Cass. 17646/2014, Cass. 21754/2017, Cass. 24931/2022 e Cass. 26594/2026). Pertanto, i dati in tal modo presunti possono essere utilizzati dall'Ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finché non ne sia dimostrata l'infondatezza mediante prova contraria a carico del contribuente (Cass. 18666/2016 e Cass. 36213/2021). L'ente impositore è tenuto alla dimostrazione dell'applicabilità dello *standard* individuato al caso concreto confrontandosi con le difese del contribuente mentre su quest'ultimo incombe l'onere di allegare e provare la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, così da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato.

4.2 Dei principi richiamati la CTR non ha fatto corretta applicazione, giacché ha svalutato la rilevanza presuntiva degli studi di settore in una fattispecie in cui non era in contestazione che le elaborazioni statistiche fossero state correttamente individuate mentre le giustificazioni del contribuente erano state ritenute insoddisfacenti. In particolare, il giudice di merito:

- non pone in discussione che lo studio di settore corrisponda all'attività imprenditoriale effettivamente esercitata;
- riconosce esplicitamente che nel contraddittorio endoprocedimentale la contribuente non aveva fornito elementi utili per giustificare "l'oggettivamente grave scostamento tra quanto dichiarato e le risultanze dello studio di settore" (v. motivazione della sentenza, pag. 3). Un elemento decisivo avrebbe potuto essere che lo studio di settore non corrispondeva all'attività imprenditoriale oggetto dell'accertamento. Altrettanto rilevanti avrebbero potuto essere particolari circostanze desumibili dalla storia commerciale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della contribuente idonee a giustificare ricavi non in linea con gli *standard*;

- sostiene, infine, cadendo in contraddizione, che il fatto che la contribuente non abbia fornito elementi utili non trasforma lo strumento presuntivo in prova e che sull'Ufficio continua a gravare l'onere di dimostrare la concreta applicabilità degli *standard* al caso concreto.

Nonostante le premesse sul valore attribuibile agli studi di settore, nella sostanza il giudice di merito non riconosce agli stessi, pur in assenza di adeguate giustificazioni, la valenza di presunzioni semplici idonee a spostare l'onere della prova sul contribuente.

5. In conclusione, deve essere accolto il secondo motivo del ricorso, rigettato il primo. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità a norma degli artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Molise, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 13/10/2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale