Civile Ord. Sez. 5 Num. 28431 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Oggetto: Irpef, Iva, Irap 2008 art. 10, comma 4-*bis*, legge 8 maggio 1998, n. 146, congruità dei redditi dichiarati rispetto ai valori dello studio di settore-rettifica della dichiarazione, condizioni: verifica del meccanismo presuntivo per disattendere lo studio di settore.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23779/2017 R.G. proposto da:

ROMEO PAOLO, c.f. RMOPLA56C26F158Q, rappresentato e difeso dall'Avv. Fabio Pace;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore* rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- controricorrente –

avverso

la sentenza n. 868 pronunciata in data 31/1/2017 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 6/3/2017;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente, titolare di ditta individuale esercente attività di ristoranti, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina, l'avviso di accertamento n. T9B01RC03427/2013 per l'anno 2008, con il quale accertava, ai sensi dell'art. 39, comma 1 lett. d), d.P.R. 600/1973, ricavi per euro 434.425,00, con maggiori imposte ai fini IRPEF per euro 99.860,00, ai fini IRAP per euro 9.849,00 e ai fini IVA per euro 24.304,00, oltre addizionale regionale, sanzioni ed interessi, ed irrogava la sanzione di euro 149.790,00.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglieva il ricorso proposto dal contribuente per la mancata allegazione all'avviso di accertamento del PVC redatto dalla SIAE e per l'insussistenza dell'elemento della certezza nella combinazione delle materie prime e dei dosaggi e nelle percentuali di ricarico, nonché per la congruità del reddito dichiarato rispetto a quello puntuale previsto dallo studio di settore.

3. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglieva il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, affermando che: l'Amministrazione Finanziaria aveva proceduto correttamente ad un accertamento di tipo analitico induttivo ai sensi dell'art 39, comma 1 lett. d), d.P.R. 600/1973, poiché l'esistenza di attività non dichiarate risultava dal verbale della SIAE che, in ogni caso, non costituiva il fondamento dell'atto impositivo ma del quale il contribuente aveva avuto piena conoscenza; il reddito accertato dall'Ufficio era superiore alla soglia di congruità di cui all'art. 10 comma 4 -*bis* della legge 146/1998; gli elementi utilizzati per la quantificazione dei ricavi risultavano ragionevoli e analiticamente indicati.

4. Il contribuente ha depositato ricorso per cassazione articolando otto motivi. L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5. Il ricorrente in data 1/10/2026 ha depositato memorie illustrative.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. 600/1973 e dell'art. 7 legge 212/2000, per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato che il potere dell'Ufficio di procedere con accertamento analitico induttivo di cui all'art. 39, comma 1 lett. d), d.P.R. 600/1973 si fondava sul previo accertamento delle violazioni contestate con il verbale SIAE ritenendo però, nel contempo, non necessario ai fini della legittimità dell'avviso di accertamento l'allegazione del verbale, stante anche la mancata riproduzione dello stesso all'interno dell'avviso, con conseguente omessa o insufficiente motivazione, anche *per relationem*, dell'atto impositivo.

1.1. Il motivo è infondato.

In tema di imposte sui redditi, l'art. 42, secondo comma, del d.P.R. 600/1973 richiede che l'avviso di accertamento contenga non soltanto gli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo giustificano, al fine di porre il contribuente in condizioni di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'"an" e il "quantum debeatur".

Secondo la giurisprudenza della Corte (Cass. sez. 5, 30/10/2025, n. 28722) la motivazione dell'avviso di accertamento deve consentire al contribuente di comprendere la pretesa fiscale e di apprestare adeguata difesa non essendo necessario che l'avviso di accertamento contenga tutti i documenti a supporto della pretesa, ma deve fornire gli elementi essenziali per comprendere le ragioni dell'accertamento; l'Ufficio ha l'obbligo di illustrare chiaramente perché ritiene che il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

contribuente debba corrispondere un determinato importo indicando i fatti e le norme su cui si basa la pretesa. Inoltre, l'avviso di accertamento non deve necessariamente menzionare le osservazioni del contribuente e va ritenuto correttamente motivato allorquando contenga il riferimento ad un processo verbale di constatazione regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'Amministrazione non è tenuta a includere notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, seppur sinteticamente, il contenuto. L'art. 7, comma 1, della legge n. 212/2000, dunque, impone l'allegazione all'atto impositivo degli atti, a cui la motivazione faccia riferimento, solo se non facilmente conoscibili dal contribuente (Cass. 29/11/2023, n. 33327).

Si è, infatti, affermato che, nel processo tributario, ai fini della validità dell'avviso di accertamento, non rilevano l'omessa allegazione di un documento o la mancata ostensione dello stesso al contribuente se la motivazione, anche se resa per relationem, è comunque sufficiente, dovendosi distinguere il piano della motivazione dell'avviso di accertamento da quello della prova della pretesa impositiva e, corrispondentemente, l'atto a cui l'avviso si riferisce dal documento che costituisce mezzo di prova (Cass. 25/03/2024, n. 8016; Cass. 21/06/2025, n. 16625). L'esistenza di una adeguata motivazione dell'avviso non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si regge, in quanto diverse ed entrambe essenziali sono le funzioni che l'una (motivazione dell'atto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere. Ed infatti, se la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge n. 212/2000, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché, in definitiva, tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo (ex multis: Cass. 07/05/2014, n. 9810; Cass. 20/01/2016, n. 955).

Nel caso in esame il contribuente è stato posto in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli, da un lato, di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, dall'altro, di contestare efficacemente l'"an" e il "quantum debeatur" della pretesa, come dimostrato dall'impugnazione degli atti impositivi mediante ricorsi articolati e estesi al merito delle pretese erariali.

La Commissione Tributaria Regionale nel richiamare il verbale della SIAE ha in sostanza fatto riferimento alla genesi dell'attività di controllo posta in essere dall'Agenzia delle Entrate.

Dalla lettura dello stralcio dell'avviso di accertamento, riportato quanto alle motivazioni dallo stesso ricorrente in ossequio al principio di autosufficienza di cui all'art. 366 c.p.c., si evince che il processo verbale di constatazione redatto dalla SIAE, a seguito di controllo della posizione fiscale della ditta individuale Drago Verde di Romeo Paolo con luogo di esercizio in Assago, in data 19/7/2008 veniva notificato a Romeo Paolo; con detto verbale venivano constatate violazioni in materia di intrattenimento e/o imposta sul valore aggiunto.

Il verbale della SIAE, richiamato dalla Commissione Tributaria Regionale -nel decidere il primo ed il terzo motivo di appello-, era stato comunque notificato al contribuente e, quindi, era atto conosciuto dallo stesso; alla luce di quanto innanzi esposto, in ogni caso non sarebbe stato necessaria l'allegazione all'avviso di accertamento o la sua

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trascrizione al fine di ritenere compiutamente motivato l'atto impositivo.

A ciò va aggiunto che dalla lettura dell'avviso di accertamento, per quanto riportato dal contribuente, il verbale della SIAE non era posto a fondamento dell'attività dell'Ufficio che, dopo detta segnalazione, procedeva ad autonoma verifica della dichiarazione dei redditi modello Unico PF/2009 per l'anno di imposta 2008 e, di seguito, ad un controllo più approfondito, inviando il questionario n. Q00510/2013 notificato il 9/4/2013 con specifica richiesta di documentazione, come indicato in atti, invitando il contribuente in data 22/7/2013 in Ufficio per chiarimenti con verbalizzazione di domande e risposte e, all'esito, valutando incongrui i ricavi dichiarati alla luce degli elementi evidenziati.

L'avviso di accertamento deve dunque ritenersi compiutamente motivato, ai sensi dell'art. 7 legge 212/2000, nella versione applicabile ante novella del d.lgs. 219/2023, e dell'art. 42 d.P.R. 600/1973.

2. Con il secondo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 2697 c.c., degli artt. 42 e 43 d.P.R. 600/1973, stante l'omessa pronuncia relativamente alle violazioni presupposte all'accertamento risultanti dal verbale della SIAE. La Commissione Tributaria Regionale non ha accertato quali fossero le violazioni risultanti dal verbale SIAE e, non specificandole, non ha accertato l'idoneità delle stesse a legittimare l'accertamento analitico induttivo; la sentenza impugnata è, pertanto, caratterizzata dalla mancanza assoluta della motivazione, sia sotto il profilo materiale e grafico, sia avuto riguardo all'apparenza della stessa.

2.1. Il motivo è infondato.

Come è noto, per integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c. occorre che sia stata omessa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

un’espressa statuizione del giudice oppure che sia completamente mancato il provvedimento indispensabile alla soluzione del caso concreto e ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione; si ravvisa, infatti, una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata con il capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. sez. 5, 24/5/2022, 16703).

Il giudizio tributario, pur configurandosi come impugnazione-merito, deve rimanere entro i limiti posti, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro lato, dagli specifici motivi tempestivamente formulati dal contribuente.

2.2. Nel caso in esame il giudice si è posto all’interno del perimetro tracciato dall’atto impositivo alla luce delle domande di parte: il ricorrente aveva infatti censurato l’avviso di accertamento dolendosi, per quanto qui di interesse, della mancata allegazione all’atto di accertamento del PVC redatto dalla SIAE e della congruità dei valori dichiarati con gli studi di settore, censurando l’avviso di accertamento.

L’impugnazione dell’avviso di accertamento è stata esaminata da parte della Commissione Tributaria Regionale sulla base dei motivi di appello proposti dall’Agenzia delle Entrate non configurandosi profili rilevanti ai fini della censurata violazione dell’art. 112 c.p.c., e ciò sia perché vi è menzione del verbale redatto dalla SIAE, sia perché la decisione involge i profili censurati dell’avviso di accertamento senza alcuna pretermissione in ordine alla decisione sulle domande proposte; deve anche osservarsi che, comunque, l’avviso di accertamento non si fondava sul verbale della SIAE (redatto, con ogni evidenza, per le finalità proprie della SIAE), trovando in esso soltanto l’incipit per la verifica fiscale successivamente compiuta.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Né può ritenersi che con il motivo così come articolato la parte abbia correttamente censurato il vizio di motivazione della sentenza impugnata, sotto il profilo della omessa motivazione o della motivazione apparente, al quale pure rivolge un accenno.
Si tratta, infatti, di prospettazioni difensive incompatibili o comunque logicamente inconciliabili e, pertanto, inammissibili ai sensi dell'art.366 c.p.c., atteso che se si censura la decisione del giudice di appello sotto il profilo della omessa pronuncia non può poi astrattamente configurarsi il vizio della motivazione sulla medesima pronuncia omessa.

3. Con il terzo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., l'illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame del fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell'omessa verifica dell'esistenza di attività non dichiarate costituenti le specifiche violazioni presupposte all'accertamento analitico induttivo, che l'Ufficio in sede di appello ha affermato di aver riscontrato e che la parte ha escluso rimarcando la mancata verifica delle scritture contabili rispondenti alla dichiarazione dei redditi e regolarità.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. L'inammissibilità del motivo, come ripetutamente affermato da questa Corte, discende dalla riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83/2012, conv., con modif., dalla legge n. 134/2012, secondo cui non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. 03/03/2022, n. 7090; Cass. 25/09/2018, n. 22598). Il novellato art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., come riformulato nel 2012, ha quindi introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053). Il ricorrente per cassazione che propone siffatto motivo è tenuto, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c., ad indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (Cass. 13/06/2022 n. 19049, Cass., sez. 2, 20/06/2024, n. 17005).

3.3. Nel caso in esame, le predette indicazioni sono del tutto carenti nell'articolazione del motivo in esame. Il ricorrente non ha indicato con puntualità il fatto omesso oggetto di discussione tra le parti, la sua rilevanza e la sua decisività, nel senso che se esaminato avrebbe determinato un diverso esito della controversia. Le violazioni di cui al verbale della SIAE non costituiscono il fondamento dell'avviso di accertamento, che si fonda sulla verifica successivamente compiuta, per cui la dedotta omissione non può ritenersi decisiva ai fini della legittimità o meno della pretesa fiscale; né dagli atti e segnatamente dalla ricostruzione del processo, così come compiuta dalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Commissione Tributaria Regionale, risulta che la questione delle violazioni accertate dalla SIAE sia stata posta in discussione nel senso di ritenere che l'accertamento impugnato avesse riguardato anche quelle contestazioni, laddove ulteriori rispetto a quanto verificato dall'Agenzia delle Entrate a seguito del controllo compendiato nell'avviso di accertamento in atti.

4. Con il quarto motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione degli artt. 112 c.p.c. e 324 c.p.c. per avere ritenuto la Commissione Tributaria Regionale che dal verbale della SIAE risulterebbe la mancata emissione di ricevute fiscali fondando l'accertamento analitico-induttivo su tale presupposto, così violando il giudicato interno poiché risultava accertato in primo grado, senza che vi fosse stata impugnazione sul punto, che tali supposte violazioni avevano una rilevanza marginale in quanto il verbale della SIAE si riferiva alla sola attività sporadicamente effettuata presso il festival di Assago per un ristretto arco temporale.

5. Con il quinto motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 39, comma 1, d.P.R. 600/1973 e dell'art. 324 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto legittimo l'avviso di accertamento che ha tratto impulso dal PVC della SIAE senza che l'Ufficio abbia dedotto e provato quali siano le omesse contabilizzazioni idonee a legittimare l'accertamento analitico induttivo, a fronte del giudicato formatosi in merito alla rilevanza temporalmente marginale ed occasionale delle supposte violazioni in quanto riferite al festival di Assago e del giudicato formatosi sull'accertamento in fatto compiuto nella sentenza di primo grado, secondo cui risultava dagli atti che i verificatori SIAE avevano effettuato un controllo sommario delle fatture di acquisto al solo fine di rilevarne le quantità per poi assoggettarle ad un calcolo empirico. In definitiva, secondo la prospettazione del contribuente, non risulta in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

alcun modo spiegato in che modo le violazioni verbalizzate dalla SIAE determinerebbero l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione.

4.5.1. I motivi, possono essere trattati congiuntamente per la evidente connessione logico giuridica, e sono infondati.

4.5.2. La Commissione Tributaria Regionale, dopo aver esposto che l'Amministrazione Finanziaria aveva correttamente provveduto ad un accertamento di tipo analitico induttivo ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) d.P.R. 600/1973, riportando la disposizione normativa citata, ha affermato che "l'esistenza di attività non dichiarate risultava chiaramente dal verbale della SIAE, che costituisce prova non presuntiva ma effettiva, avendo accertato la mancata emissione di ricevute fiscali (pag. 3 del verbale)".

4.5.3. La parte censura la statuizione invocando il giudicato interno che si sarebbe formato sulla sentenza di primo grado che avrebbe affermato la rilevanza marginale delle violazioni contestate nel verbale della SIAE relativo ad un periodo di tempo circoscritto per le attività svolte presso il Forum di Assago in occasione di una manifestazione estiva, in assenza di motivazione in ordine al presupposto che legittimerebbe il ricorso all'accertamento induttivo.

A parte il difetto di specificità perché non vengono riportati gli atti richiamati per quanto di interesse, né viene compiuto un puntuale riferimento ad essi, si rileva che se pur vi fosse stata puntuale statuizione non attinta da impugnazione in ordine alla dichiarata marginalità della verifica compiuta dalla SIAE, la decisione della Commissione Tributaria Regionale non si fonda sulla verifica della SIAE, dalla quale come innanzi detto, ha avuto inizio il controllo eseguito dall'Agenzia delle Entrate compendiato nell'avviso di accertamento; il richiamo al verbale della SIAE non risulta dirimente rispetto alla sussistenza della prova presuntiva posta a fondamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'accertamento svolto ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 600/1973.

Giova poi osservare che l'Agenzia delle Entrate, da quanto si ricostruisce dalla lettura complessiva della sentenza di appello, aveva impugnato la sentenza di primo grado con riferimento alla violazione dell'art. 39, comma 1 lett. d), citato e dell'art. 54, comma 2 e comma 3, d.P.R. 633/1972 e al vizio di motivazione della sentenza per non aver preso posizione sui rilievi contenuti nell'avviso di accertamento impugnato, così sostanzialmente richiedendo la rivalutazione di ogni aspetto concernente la legittimità dell'avviso di accertamento fondato su elementi ulteriori presuntivamente evidenziati nell'avviso stesso riportato in ricorso; da tanto consegue che l'affermazione contestata, oltre a non essere investita con certezza da statuizione avente autorità di cosa giudicata, non esaurisce la ratio della decisione impugnata che si fonda sulla sussistenza dei presupposti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) d.P.R. 600/1973 non attinti da censura nel presente motivo di ricorso.

Infine, va rimarcato che il ricorso all'accertamento compiuto secondo il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1 lett. d), d.P.R. 600/1973 non trova la sua giustificazione nel verbale redatto dalla SIAE, bensì nelle successive attività di controllo svolte dall'Agenzia delle Entrate (analisi dichiarazione modello Unico PF/2009, questionario, invito al contraddittorio per chiarimento, analisi di fatture e documenti), di cui si dà conto nel verbale di accertamento riportato in ricorso.

6. Con il sesto motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 600/1973, dell'art. 54 d.P.R. 633/1972, degli artt. 2697 e 2727 c.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato la legittimità dell'accertamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presuntivo secondo il disposto dell'art. 10, comma 4-*bis*, della legge 8 maggio 1998, n. 146 sulla base della sussistenza della soglia prevista dalla legge per effettuare i controlli, avendo l'Ufficio riscostruito ricavi non dichiarati per euro 434.425,00 a fronte di ricavi dichiarati dal contribuente per euro 191.394,00, non considerando che la congruità rispetto allo studio di settore incide sul merito dell'accertamento in relazione alla gravità, precisione e concordanza delle presunzioni su cui esso si fonda ai sensi dell'art. 39 , comma 1, lett. d), d.P.R. 600/1973, presunzioni che nel caso di specie sono prive dei predetti requisiti, per cui l'Agenza delle Entrate non ha fornito la prova della pretesa erariale.

6.1. Il motivo è fondato nei limiti di seguito indicati.

6.2. Il ricorrente ha rilevato che la congruità dello studio di settore incide sull'accertamento in relazione alla gravità, precisione e concordanza delle presunzioni di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 600/1973.

Secondo l'art. 10, comma 4-*bis*, della legge 146/1998, vigente ratione temporis, «Le rettifiche sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non possono essere effettuate nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità, ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, tenuto altresì conto dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori, di cui all'articolo 10 bis, comma 2, della presente legge, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiarati. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per attività, ricavi o compensi si intendono quelli indicati al comma 4, lettera a). 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. La presente disposizione si applica a condizione che non siano irrogabili le sanzioni di cui ai commi 2-bis e 4-bis rispettivamente degli articoli 1 e 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nonché al comma 2-bis dell'articolo 32 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446».

Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale si è limitata ad evidenziare il rispetto della soglia prevista per effettuare i controlli, considerando che i ricavi non dichiarati ammontavano ad euro 434.425,00 a fronte di quelli dichiarati dal contribuente pari ad euro 191.394,00, senza verificare se l'operato dell'Amministrazione Finanziaria rispondesse al dettato normativo sopra indicato e cioè non accertando e le ragioni che avevano indotto l'Ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore ove inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente secondo la valutazione propria del meccanismo presuntivo posto a dall'Amministrazione Finanziaria a fondamento della verifica e oggetto di censura dal ricorrente; ciò, dovendosi considerare che il giudice di primo grado aveva affermato che il ricorrente aveva presentato lo studio di settore per l'anno in esame e che lo stesso risultava congruo avendo dichiarato un volume di ricavi superiore al valore del ricavo puntuale di riferimento, come risulta dalla parte ricostruttiva della decisione di appello.

La sentenza impugnata, pertanto, va sul punto cassata dovendo verificarsi la sussistenza degli elementi presuntivi e la valutazione degli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stessi secondo i criteri di gravità, precisione e concordanza, al fine di ritenere corretta valutazione dell'Ufficio rispetto agli studi di settore dei quali invece era stata affermata la congruità.

7. Con il settimo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., per aver omesso la pronuncia in relazione ai parametri in base ai quali sono stati ritenuti ragionevoli i valori medi ritraibili dalle metodologie di controllo, stante la carenza di motivazione sul punto.

8. Con l'ottavo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 324 c.p.c, dell'art 2697 c.c. e dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. 600/1973 per contrasto con il giudicato interno formatosi in relazione alla mancata commercializzazione di pizze durante il festival di Assago.

7.8.1. I motivi, volti a censurare i criteri di valutazione e, quindi, i parametri utilizzati per l'accertamento presuntivo, devono ritenersi assorbiti nell'accoglimento del sesto motivo di ricorso che involge il ricorso alle presunzioni previsto nell'accertamento compiuto ai sensi dell'art. 39, comma 1 lett. d), d.P.R. 600/1973.

9. Ne consegue, in accoglimento del sesto motivo di ricorso, rigettati il primo, il secondo, il quarto ed il quinto, dichiarato inammissibile il terzo ed assorbiti il settimo e l'ottavo motivo, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame alla luce dei principi innanzi esposti, fornendo congrua motivazione, e, all'esito, al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accoglie il ricorso limitatamente al sesto motivo e, rigettati il primo, il secondo, il quarto ed il quinto motivo, dichiarato inammissibile il terzo ed assorbiti il settimo e l'ottavo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 14 ottobre 2026.

La Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale