



UFFICIO CENTRALE ODONTOIATRI

**FNOmCeO**

*Al Presidente  
della Commissione per gli iscritti  
all'Albo degli Odontoiatri*

**AI PRESIDENTI DELLE COMMISSIONI  
PER GLI ISCRITTI ALL'ALBO DEGLI  
ODONTOIATRI**

**E-MAIL ORDINI  
E-MAIL PERSONALI**

Resp. Proced. : Dr. Marco Poladas

Resp. Istrut.: Dr.ssa Anna Belardo

**OGGETTO: Sentenza Cassazione 20414/2014**

Cari Colleghi

vi trasmetto un'interessante Sentenza della Cassazione che, pronunciandosi in merito ad una presentazione di una dichiarazione dei redditi che si scostava dagli studi di settore, ha dichiarato che non è un valido motivo, per l'Agenzia delle Entrate, di effettuare un accertamento fiscale.

Infatti, con la sentenza 20414/2014, la Corte di Cassazione ha affermato che il mero scostamento tra ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore non costituisce di per sé grave incongruenza e non legittima l'ufficio ad effettuare l'accertamento standardizzato.

Non può essere, pertanto, condivisa la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui il semplice disallineamento (anche non significativo) tra ricavi o compensi dichiarati e le risultanze degli studi di settore – qualunque ne sia l'entità – giustificerebbe di per sé l'accertamento.

La pronuncia trae origine da un ricorso proposto dall'agenzia delle Entrate per la cassazione di una sentenza della Ctr Piemonte che aveva confermato la nullità di un atto di accertamento basato sugli studi di settore a causa della totale carenza del presupposto di **gravità dello scostamento**. Nel caso in esame, infatti, il disallineamento tra ricavi dichiarati e quelli desumibili dall'applicazione dello studio di settore che aveva consentito all'ufficio di procedere comunque all'accertamento era pari al 7%.

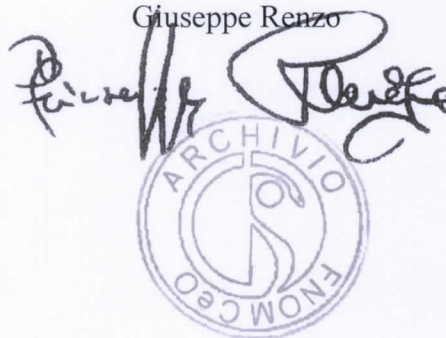
Pertanto, i maggiori ricavi risultanti dallo studio di settore non possono sempre rappresentare un'incongruenza di per sé grave, così come vorrebbe l'Agenzia delle Entrate.

Si allega inoltre, la richiesta dell' Agenzia delle Entrate , pervenuta anche alla Federazione (che ha come referente per la FNOMCeO il Dr. Massimo Ferrero), con la quale si richiedono osservazioni e/o rilievi in relazione allo studio di settore VG57U relativo a più attività sanitarie, tra cui centri di radioterapia, dialisi, medicina estetica, analisi cliniche e poliambulatori.

Cordiali saluti

All.n.2

Giuseppe Renzo



Cass. civ. Sez. V, Sent., 26-09-2014, n. 20414

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - rel. Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 14155/2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

M.D., elettivamente domiciliato in ROMA VIA FEDERICO CESI 30, presso lo studio dell'avvocato CARENA MAURO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 40/2007 della COMM.TRIB.REG. dar TORINO, depositata l'11/06/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 24/03/2014 dal Consigliere Dott. ANTONIO VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GAROFOLI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MARZIO delega Avvocato CARENA che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

---

### **Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - rel. Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 14155/2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

M.D., elettivamente domiciliato in ROMA VIA FEDERICO CESI 30, presso lo studio dell'avvocato CARENA MAURO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 40/2007 della COMM.TRIB.REG. dar TORINO, depositata l'11/06/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 24/03/2014 dal Consigliere Dott. ANTONIO VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GAROFOLI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MARZIO delega Avvocato CARENA che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### Svolgimento del processo

1. A seguito di notifica di invito al contraddittorio avvenuta il 13.5.04, veniva notificato, in data 30.7.04, a M.D., esercente l'attività di commercio al dettaglio di fiori, piante e sementi, un avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria - sulla base degli studi di settore applicabili - recuperava a tassazione i maggiori ricavi conseguiti dal medesimo.

Veniva, di conseguenza rideterminato anche il maggior valore della produzione e del volume di affari realizzati, ai fini IRAP ed IVA, in relazione all'anno di imposta 1999.

2. L'atto impositivo veniva impugnato dal M. dinanzi alla CTP di Torino, che accoglieva il ricorso.

3. L'appello avverso tale pronuncia, proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva, del pari, rigettato dalla CTR del Piemonte con sentenza n. 40/12/07, depositata l'11.6.07, con la quale il giudice di seconde cure riteneva insufficiente a legittimare l'atto impositivo, poichè non particolarmente grave, il divario del

7% tra il reddito dichiarato dal M. ed il reddito accertato in base alle risultanze degli studi di settore applicabili nel caso concreto.

4. Per la cassazione della sentenza n. 40/12/07 ha, quindi, proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, affidato a due motivi. Il resistente ha replicato con controricorso.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, D.L. n. 331 del 1993, artt. 62 bis e 62 sexies*, convertito nella L. n. 427 del 1993, *art. 2727 c.c.*, e *L. n. 146 del 1998, art. 10*, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3.

1.1. Avrebbe, invero, errato la CTR - ad avviso della ricorrente - nel ritenere che lo scostamento dei ricavi, dichiarati dal M., dalle risultanze degli studi di settore, nella misura accertata dall'Ufficio del 7%, non fosse sufficiente a legittimare il ricorso all'accertamento induttivo - analitico *D.P.R. n. 600 del 1973*, ex art. 39, comma 1, lett. d), e *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54*.

1.2. Ed infatti, a parere dell'Amministrazione finanziaria, il merso scostamento tra i ricavi o i corrispettivi dichiarati e le risultanze degli studi di settore - qualunque ne sia entità - di per sè giustificherebbe, senza necessità di ulteriori rilievi ed a prescindere dalla percentuale di tale scostamento, l'accertamento induttivo da parte dell'Ufficio, ai sensi delle disposizioni succitate.

1.3. La censura è infondata.

1.3.1. Va osservato, infatti, che - a norma del *D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, comma 3*, convertito nella *L. n. 427 del 1993* - "gli accertamenti di cui al *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d)*, (...) e del *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54*, (...) 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 (id est, *D.L. n. 331 del 1993*)".

1.3.2. La disposizione succitata autorizza, pertanto, l'Ufficio finanziario, allorchè ravvisi siffatte "gravi incongruenze", a procedere all'accertamento induttivo anche fuori delle ipotesi previste ed, in particolare, anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità, e senza obbligo di ispezione dei luoghi, se non assolutamente necessaria (cfr. Cass. 5977/07; 8

643/07). Ed infatti, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore differisce dalla procedura di accertamento di cui al *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39*, rispetto alla quale costituisce uno strumento alternativo disponibile per l'Amministrazione finanziaria, proprio in quanto - al contrario di questa - è del tutto indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili (Cass. 23096/12).

1.3.3. Ebbene, tale indirizzo - al quale si ritiene di dare continuità in questa sede - è stato, dipoi, ulteriormente ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte, le quali hanno rimarcato che, in tema di accertamento tributario, la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una "grave incongruenza", espressamente prevista dal *D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies*, aggiunto dalla *legge di conversione n. 427/93*, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, dalla *L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 1*, (Cass. S.U. 26635/09).

1.3.3.1. Ed invero, tale più recente disposizione, pur richiamando direttamente l'art. 62 sexies cit., non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento, proprio in quanto già previsto dalla norma precedente, limitandosi a statuire che "gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui al *D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies*, convertito, con modificazioni, dalla *L. 29 ottobre 1993, n. 427*, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi e con le modalità di cui al presente articolo".

1.3.3.2. In definitiva, dunque, la norma di cui alla *L. n. 146 del 1998, art. 10*, opera un rinvio alla precedente disposizione di cui al *D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies*, secondo la tecnica normativa del rinvio recettizio ad una disposizione di carattere generale precedente, da parte di una norma, speciale successiva che non prevede una disciplina specifica della fattispecie da regolare. In forza di tale tipologia di rinvio, infatti, la norma, oggetto del rinvio, risulta inserita ed assorbita nella norma che lo effettua (Cass. 914/68). Sul piano strutturale, pertanto, la successiva disposizione in considerazione nel caso di specie ha recepito in toto la previsione generale di cui alla norma precedente, quanto ai presupposti in presenza dei quali è possibile il ricorso al criterio dello scostamento della dichiarazione dagli studi di settore, fornendo, per tale via, in assenza di una disciplina derogatoria specifica sul punto, una conferma della perdurante necessità che il divario tra i ricavi dichiarati dal contribuente e le risultanze degli studi dia luogo a "gravi incongruenze".

1.4. Nel caso di specie, per contro, l'Amministrazione ricorrente non deduce affatto che lo scostamento, accertato nella misura del 7%, sia da considerarsi grave in relazione alle risultanze dello studio di settore applicabile, ma si limita ad affermare che non si dovrebbe "fare questione di percentuale dello scostamento", essendo l'accertamento induttivo legittimato dal divario in sé tra il dichiarato e le risultanze dello studio in questione, qualunque ne sia l'entità.

In altri termini, la rilevanza della presunzione recata dagli studi di settore, a parere dell'Amministrazione finanziaria, non potrebbe considerarsi "limitata a scostamenti significativi", come, invece, erroneamente ritenuto dal giudice di appello.

E tuttavia, tali argomentazioni della ricorrente - in quanto in palese contrasto con il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento suesposto - non possono essere condivise da questa Corte.

1.5. Ne discende, pertanto, che il motivo di ricorso non può che essere rigettato.

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia, poi, l'insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5.

2.1. Si duole l'Amministrazione del fatto che la CTR non abbia esposto le ragioni per le quali ha ritenuto che il contribuente avesse puntualmente argomentato in ordine allo scostamento dei ricavi dichiarati dalle risultanze dagli studi di settore, nella misura accertata dall'Ufficio.

2.2. Il motivo è inammissibile.

2.1. La ricorrente ha, invero, del tutto omesso di formulare un'indicazione riassuntiva e sintetica, contenente la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume contraddittoria o insufficiente, nonchè le ragioni per le quali la motivazione debba considerarsi inidonea, per la sua insufficienza, a giustificare la decisione di appello. E ciò ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., comma 2, (applicabile alla fattispecie *ratione temporis*), a tenore del quale la formulazione della censura, a norma *dell'art. 360 c.p.c.*, n. 5, deve contenere un "momento di sintesi" omologo del quesito di diritto, che costituisca un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del motivo operata dalla parte ricorrente (cfr., *ex plurimis*, Cass. 8897/08; 2652/08;

Cass.S.U. 11652/08; 16528/08).

2.2. Nel caso di specie, per contro, l'Agenzia delle Entrate si è limitata ad esporre le ragioni per le quali la motivazione dell'impugnata sentenza sarebbe, a suo parere, affetta dal vizio motivazionale dedotto, senza operare la sintesi richiesta dalla norma succitata.

2.3. Di conseguenza, la censura - per le ragioni suesposte - non può trovare accoglimento.

3. Per tutte le ragioni che precedono, pertanto, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente Amministrazione al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità, nella misura di cui in dispositivo.



**P.Q.M.**

La Corte Suprema di Cassazione;

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 1.500,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 24 marzo 2014.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2014

---

Al Referente del progetto Studi di Settore di:

AGCI  
AITR  
ANISAP  
ASSOCIAZIONE ITALIANA PODOLOGI  
ASSOCIAZIONE NAZIONALE DENTISTI  
ITALIANI  
CASARTIGIANI  
CLAAI  
CNA  
CONFAPI  
CONFARTIGIANATO  
CONFCOMMERCIO  
CONFCOOPERATIVE  
CONFESERCENTI  
CONFINDUSTRIA  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI CHIMICI  
FEDERAZIONE NAZIONALE COLLEGI  
DELLE OSTETRICHE  
FEDERLAB ITALIA  
FEDERLAZIO  
FEDERTERZIARIO  
FEDERAZIONE NAZIONALE COLLEGI  
MASSOFISIOTERAPISTI  
FEDERAZIONE NAZIONALE MEDICI  
CHIRURGHI E ODONTOLATRI  
FIMMG  
LEGACOOP  
ORDINE NAZIONALE DEI BIOLOGI  
SNAMI  
UNCI

e, p.c., SOSE

dott. F. Zaccaria

**OGGETTO:** *Richiesta osservazioni relative allo studio di settore VG57U.*

*Codici attività:*

**86.22.03 - Attività dei centri di radioterapia**

**86.22.04 - Attività dei centri di dialisi**

**86.22.06 - Centri di medicina estetica**

**86.22.09 - Altri studi medici specialistici e poliambulatori**

**86.90.11 - Laboratori radiografici**

**86.90.12 - Laboratori di analisi cliniche**

**86.90.41 - Attività degli ambulatori tricologici**

Gentile referente,

Le comunico che nella prossima riunione della Commissione degli esperti è prevista, tra gli altri, la validazione dello studio di settore VG57U.

Al riguardo, in relazione allo studio in oggetto, si sta predisponendo la documentazione necessaria affinché la Commissione possa esprimere il parere di competenza.

La prego, quindi, di far pervenire le eventuali osservazioni e/o rilievi indirizzandoli all'indirizzo di posta elettronica [dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it](mailto:dc.acc.studisettore@agenziaentrate.it), possibilmente anche in formato testo.

In particolare, Le chiedo cortesemente di rappresentare, distintamente, le osservazioni e/o i rilievi in relazione:

- a) ai gruppi omogenei individuati per lo studio;
- b) alla funzione di stima dei ricavi;
- c) al funzionamento degli indicatori economici di normalità;
- d) al funzionamento degli indicatori economici di coerenza.

Le rappresento che, per consentire la redazione del verbale relativo al suddetto studio, da inviare alla Commissione, è necessario che le osservazioni pervengano a quest'Ufficio entro il termine del 10 ottobre p.v..

Si fa presente, infine, che in assenza di comunicazioni il parere sullo studio si riterrà favorevole.

Nell'evidenziare la mia disponibilità, oltre a quella di Emiliana Lo Conte, al numero di telefono 06.5054.3814, indirizzo di posta elettronica [emiliana.loconte@agenziaentrate.it](mailto:emiliana.loconte@agenziaentrate.it), e a quella di Luigi Pallotta, al numero di telefono 06.5054.3733, indirizzo di posta elettronica [luigi.pallotta@agenziaentrate.it](mailto:luigi.pallotta@agenziaentrate.it), per tutto quanto possa occorrere, La ringrazio anticipatamente per la collaborazione e Le porgo distinti saluti.

IL CAPO UFFICIO  
Massimo Varriale

