

Svolgimento del processo

1. Con sentenza del ... la Commissione tributaria regionale della rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti dell'avv., confermando la sentenza di prime cure che, in parziale accoglimento del ricorso del ... avverso l'avviso di accertamento notificato il 27 gennaio 2003, aveva stabilito che il fisco, in relazione all'anno ..., avrebbe dovuto determinare ricavi e redditi del contribuente, ai fini delle imposte dirette e dell'i.v.a., secondo gli studi settore e "nei limiti dei compensi puntuali".

Il giudice d'appello rilevava che i parametri adoperati nell'atto impositivo e previsti dal D.P.C.M. del 1996 rappresentavano semplici presunzioni – ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), – contro le quali era ammessa prova contraria.

Osservava che, in sede di contraddittorio precontenzioso, era stato proprio l'Ufficio a proporre al contribuente – che chiedeva l'applicazione, in luogo dei parametri, degli studi settore "con adeguamento al compenso minimo ammissibile" – a proporre di applicare gli stessi studi "con adeguamento al compenso puntuale".

Pertanto concludeva affermando che "ciò induce(va) a ritenere valido il criterio adottato dalla sentenza impugnata di commisurare gli imponibili al compenso puntuale degli studi di settore".

2. Per la cassazione di tale decisione, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi, con atto notificato in data 14-17 gennaio 2008; il contribuente resiste con controricorso notificato l'... e con ulteriore memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

3. Preliminarmente si rileva che il controricorso è inammissibile poiché è stato notificato alla parte ricorrente l'... allorquando il termine di quaranta giorni prescritto dall'art. 370 c.p.c., a decorrere dalla notifica del ricorso (...), era già spirato. Ciò comporta la preclusione anche dell'ulteriore difesa con memoria; è, infatti, inammissibile il deposito di memorie ex art. 378 c.p.c., prima dell'udienza di discussione, da parte dell'intimato che si sia costituito oltre il termine fissato nell'art. 370 c.p.c., comma 1, (Sez. 5, Sentenza n. 12381 del 27/05/2009), il quale può soltanto partecipare alla discussione orale (Sez. 5, Sentenza n. 20029 del 30/09/2011) poiché la procura speciale conferita dalla parte intimata con un controricorso inammissibile resta valida come atto di costituzione (Sez. 3, Sentenza n. 13183 del 28/05/2013).

Non rileva che la notifica del ricorso sia stata effettuata presso il domicilio eletto in primo grado e non personalmente, poiché nel contenzioso tributario, alla luce della disciplina del

D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, comma 2, l'elezione di domicilio, una volta effettuata dal contribuente, conserva efficacia anche nei successivi gradi di giudizio. Da ciò consegue la ritualità della notificazione del ricorso per cassazione effettuata presso il domicilio eletto nel ricorso proposto innanzi al giudice di primo grado, e ciò anche nell'ipotesi in cui, come nella specie, il contribuente sia rimasto contumace nel giudizio di secondo grado, (conf. *ex plurimis* Sez. 5, Sentenza n. 2882 del 06/02/2009).

3.1. Peraltro, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa privata nella discussione orale, il ricorso è tempestivo, a mente dell'art. 327 c.p.c., comma 1, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 38, comma 3. Si rileva, infatti, che il termine "lungo" (di un anno e quarantasei giorni) per impugnare la sentenza d'appello del ... (non notificata) scadeva domenica ... mentre il ricorso per cassazione è stato depositato per la notifica il successivo lunedì Essendo il termine per proporre gravame "a decorrenza successiva" (Sez. 5, Sentenza n. 6728 del 04/05/2012), ove il *dies ad quem* del medesimo vada a scadere nella giornata di domenica, esso è prorogato al primo giorno seguente non festivo, ai sensi dell'art. 155 c.p.c..

3.2. In sede di discussione la difesa privata denuncia, inoltre, l'inammissibilità del ricorso per intervenuta acquiescenza ex art. 329 c.p.c., il controricorrente adduce che il fisco, pur potendo incassare i tributi nelle minor misura riconosciuta dalla decisione di prime cure D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 1, lett. b), sin dal ... aveva proceduto allo sgravio integrale delle somme pretese con l'accertamento.

L'eccezione è inammissibile. Com'è noto, l'acquiescenza alla sentenza di primo grado deve essere eccepita nel giudizio di appello, in quanto comporta accertamenti di fatto non consentiti in Cassazione (Sez. 2, Sentenza n. 103 del 18/01/1969), né più in generale l'eccezione di acquiescenza, per accettazione espressa o tacita della sentenza impugnata, può essere rilevata di ufficio, non essendo, rispetto a essa attribuito dal codice di rito al giudice dell'impugnazione alcun potere di iniziativa, trattandosi d'interpretare la volontà delle parti, in relazione a fatti o a dichiarazioni che pur rivestendo l'apparenza d'accettazione ben potrebbero essere stati posti in essere con altri scopi. (Sez. 1, Sentenza n. 3198 del 29/07/1957).

In particolare, il principio della rilevabilità solo su eccezione di parte dell'acquiescenza alla sentenza si riferisce esclusivamente all'acquiescenza totale (per accettazione espressa o per atti incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione), ma non anche a quella conseguente all'impugnazione di alcuni capi soltanto della sentenza (acquiescenza parziale), atteso che il giudice deve accertare anche d'ufficio quali siano i limiti oggettivi dell'impugnazione. (Sez. 3, Sentenza n. 3664 del 14/02/2013).

Nella specie, la parte contribuente, non costituitasi nel giudizio d'appello, sostiene che nel ..., dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale di ... n. ..., l'ufficio di ... dell'Agenzia delle entrate aveva disposto lo sgravio delle somme pretese con l'avviso di accertamento e che ciò costituiva acquiescenza per atto incompatibile con la volontà di avvalersi dell'impugnazione a detta sentenza.

Dunque, la relativa eccezione avrebbe dovuto essere avanzata nel giudizio d'appello promosso da fisco con atto depositato il ... e, dunque, in epoca posteriore all'asserito sgravio; il che comporta che quest'ultimo non possa essere esaminato dalla Corte richiedendo accertamenti di fatto non consentiti in Cassazione.

5. Passando all'esame del ricorso, con il primo motivo, denunciando la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 2, lett. e), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, la ricorrente sostiene che il giudice d'appello avrebbe dovuto rilevare d'ufficio l'inammissibilità del ricorso introduttivo perché assolutamente carente di motivi. Rileva, in proposito, che non era assolutamente sufficiente limitarsi a dedurre che "i parametri non tengono conto di alcuni fattori determinanti per la determinazione del reddito".

5.1. Il motivo va disatteso.

Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, u.c., stabilisce che "Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata...".

Il comma 2, a sua volta, stabilisce che "Il ricorso deve contenere l'indicazione:...d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;

e) dei motivi".

Secondo la "teoria costitutivista" i motivi del ricorso introduttivo del processo tributario coincidono con i vizi dell'atto fiscale impugnato e riguardano i vari profili formali e sostanziali d'illegittimità del provvedimento rilevati dalla parte contribuente;

secondo la "teoria dichiarativista" i motivi del ricorso introduttivo del processo tributario si allargano a tutte le allegazioni difensive volte a contestare la pretesa impositiva.

Anche seguendo la prima impostazione, in coerenza con l'art. 19, D.Lgs. cit. che parla espressamente di vizi dell'atto, la sanzione processuale dell'inammissibilità del ricorso introduttivo del processo tributario è destinata a operare, secondo condivisibile dottrina, "quando dall'esame complessivo del suo contenuto non è dato individuare quali siano le istanze in concreto avanzate dal ricorrente alla commissione" ovvero "in che cosa sarebbe consistito il lamentato errore". Del resto già nella vigenza del vecchio processo tributario regolato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si è sostenuto che solo il ricorso in primo grado fornito di motivi o basato su motivi del tutto generici è inammissibile e insuscettibile di essere sanato. (Sez. 5, Sentenza n. 20652 del 25/10/2004).

Senonché, non risultando dal testo della sentenza d'appello e dal tenore delle difese in cassazione che il tema dell'inammissibilità del ricorso introduttivo sia stato trattato da giudici di primo e secondo grado, si deve rammentare che la questione in parola non si sottrae al principio della conversione della nullità in motivi d'impugnazione. Sicché, in aderenza al principio di autosufficienza, l'odierna ricorrente avrebbe dovuto non solo procedere all'esposizione del fatto processuale, ma anche fornire elementi idonei a consentire la verifica della tempestiva proposizione della questione mediante motivo di gravame. (Sez. 5, Sentenza n. 9108 del 06/06/2012).

6. Con il secondo motivo, denunciando vizi di motivazione apparente (per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, e art. 111 Cost.) e di omessa pronuncia (per violazione dell'art. 112 c.p.c.), la ricorrente sostiene che la motivazione adottata dal giudice d'appello sarebbe completamente carente rinviando, in buona sostanza, alle valutazioni che il primo giudice avrebbe desunto dalla condotta precontenziosa dell'Ufficio e senza considerare le sue ragioni di gravame.

6.1. Il motivo va disatteso.

Il difetto di motivazione rientra nella violazione di legge processuale quando si traduca nella radicale carenza della motivazione, ovvero nel suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (motivazione apparente), o fra di loro logicamente inconciliabili, o comunque perplesse, od obiettivamente incomprensibili, e sempre che i relativi vizi emergano dal provvedimento in sé. (Sez. 3, Sentenza n. 26426 del 03/11/2008).

Nella specie, la sentenza d'appello parte dal rilievo che i parametri adoperati nell'atto impositivo e previsti dal D.P.C.M. del 1996 rappresentavano semplici presunzioni D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 – lett. d), contro le quali era ammessa prova contraria. Poi, osserva che, in sede di contraddittorio precontenzioso, era stato proprio l'Ufficio a proporre al contribuente – che chiedeva l'applicazione, in luogo dei parametri, degli studi settore “con adeguamento al compenso minimo ammissibile” – di applicare gli stessi studi “con adeguamento al compenso puntuale”.

Infine, conclude affermando che “ciò induce(va) a ritenere valido il criterio adottato dalla sentenza impugnata di commisurare gli imponibili al compenso puntuale degli studi di settore”.

Ne deriva che la scarna decisione di appello presenta, comunque, i requisiti formali minimi per individuare una chiara *ratio decidendi* agevolmente individuabile nel ritenere valido il criterio di commisurare gli imponibili al compenso puntuale degli studi di settore.

Né consta dal ricorso per cassazione, in pieno difetto del requisito di autosufficienza, quali fossero le censure specifiche sulle quali la sentenza di secondo grado non avrebbe pronunciato.

7. Con il terzo motivo, denunciando la violazione sia della L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e 184, sia dei D.P.C.M. 29 gennaio 1996, e D.P.C.M. 27 marzo 1997, sia degli artt. 2697 e 2727 c.c., la ricorrente afferma che, contrariamente all'assunto della sentenza d'appello, le risultanze derivanti dall'applicazione dei parametri assurgono a fonte di prova per presunzioni e invertono l'onere probatorio, ponendo a carico della parte contribuente di addurre allegazioni di contrario segno, senza che rilevino proposte e controproposte avanzate nella fase precontenziosa dell'accertamento per adesione.

7.1. Il motivo va disatteso.

Deve ritenersi incensurabile la decisione del giudice di merito di determinare il reddito ai fini delle imposte dirette e dell'i.v.a.

avvalendosi del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, conv. in L. n. 427 del 1993, sui cosiddetti studi di settore, introdotti ed entrati in vigore nell'anno 1998, rispetto ai parametri di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e 184, (D.P.C.M. 29 gennaio 1996, e D.P.C.M. 27 marzo 1997), attesa la natura più raffinata del nuovo mezzo di accertamento desumibile dalla normativa che lo ha introdotto. (Sez. 5, Sentenza n. 9613 del 11/04/2008).

Il rilievo che l'adozione di tali più adeguati strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività fosse stata accettata dall'Ufficio nel corso della fallita procedura di accertamento per adesione e con riferimento al c.d. ricavo o compenso di riferimento puntuale, non costituisce affermazione del carattere condizionante di quanto emerso in tale fase, ma solo riprova – sul piano logico e circostanziale – del fatto che l'accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore costituisce valido sistema di presunzioni semplici.

Del resto, ancor prima della notifica dell'avviso di accertamento, nella prassi amministrativa si è consolidato il principio (circ. n. 110/E del 21 maggio 1999 e n. 148/E del 5 luglio 1999) secondo cui i valori di adeguamento alle risultanze degli studi di settore devono effettuarsi "...tenendo conto del valore che nella applicazione GERICO viene indicato quale ricavo di riferimento puntuale...".

Risulta, altresì, evidenziato che l'adeguamento del ricavo all'interno del c.d. intervallo di confidenza era, comunque da ritenersi un ricavo o compenso possibile. Infatti, l'intervallo di confidenza è "...ottenuto come media degli intervalli di confidenza al livello del 99,99% per ogni gruppo omogeneo ponderata con le relative probabilità di appartenenza" (circ. n. 110/E del 21 maggio 1999).

I valori rientranti all'interno del predetto intervallo hanno, dunque, un'elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un'attività avente le caratteristiche previste dallo studio di settore (circ. n.5 del 23 gennaio 2008).

7.2. Nella specie, i giudici di merito (di prime cure e d'appello) rideterminano il ricavo/compenso – fondatamente attribuibile al contribuente in misura superiore a quella dichiarata – tenendo conto non dei vecchi parametri ma dei più sofisticati studi settore avuto riguardo all'estremo superiore dell'intervallo di confidenza. Cioè, assumendo il valore che nella applicazione c.d. GERICO viene indicato quale ricavo o compenso di riferimento puntuale, e non quello indicato come ricavo o compenso di riferimento minimo, costituente – invece – l'estremo inferiore dell'intervallo di confidenza.

Né la ricorrente, in totale difetto di specificità e autosufficienza, spiega in che cosa la stima giudiziale, fatta in conformità all'estremo superiore dell'intervallo di confidenza, sia inadeguata rispetto a quella contenuta nell'atto impositivo di cui non sono neppure riportati e indicati i punti salienti (Sez. 5, Sentenza n. 15867 del 13/08/2004; conf. Sez. 5, Sentenze Sez. 5, Sentenza n. 12786 del 29/05/2006 e n. 13007 del 04/06/2007).

8. Il ricorso va, dunque, rigettato; le spese di difesa orale nel giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, dichiara inammissibile il controricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 4800,00 per compensi, oltre a Euro 200,00 per borsuali e agli altri oneri di legge.