

*Sentenza n. 20809 dell'11 settembre 2013 (ud. dell'11 luglio 2013) della Corte Cass., Sez. civ. VI*

### **Svolgimento del processo**

Con sentenza n. ... del ..., depositata in data ..., la Commissione Tributaria Regionale della ..., Sez. ..., accoglieva, con compensazione delle spese di lite, l'appello proposto, in data ..., dall'Agenzia delle Entrate Ufficio ... , avverso la decisione n. ... della Commissione Tributaria Provinciale di ..., che aveva accolto il ricorso di ... contro un avviso di accertamento, con il quale, sulla base dell'applicazione dei parametri di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 3 commi 181, 182, 183 e 184, all'esito del contraddittorio endoprocedimentale instaurato con il contribuente, si erano rideterminati i maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati (in relazione all'attività professionale di Avvocato) e, di conseguenza, le maggiori imposte IRPEF, IRAP ed IVA e sanzioni, dovute per l'anno ....

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva il gravame dell'Agenzia delle Entrate, in quanto, premessa la natura presuntiva dello strumento parametrico, con facoltà per il contribuente di eccepirne, in sede di contraddittorio, l'inidoneità, il successivo studio di settore "SK04U", approvato con D.M. 30 marzo 2001, invocato dal contribuente come più "calzante" rispetto all'attività svolta, non poteva applicarsi per il reddito relativo all'anno d'imposta 1999, avendo lo studio di settore efficacia solo a partire dall'anno 2000; i giudici tributari aggiungevano, in ordine alle altre giustificazioni allegate dal contribuente, che dette circostanze erano state debitamente considerate all'esito del contraddittorio dall'Ufficio, il quale infatti aveva "dedotto la cifra dichiarata dal contribuente quale reddito tratto dalla propria attività quale componente dello studio associato "... nell'ultimo quadrimestre, a cui sono da ricondursi le circostanze attinenti allo stato di salute del contribuente ed al sequestro giudiziale delle proprie disponibilità".

Avverso tale sentenza ha promosso ricorso per cassazione il contribuente, deducendo cinque motivi, per violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, ex art. 360 c.p.c., n. 3, (Motivo 1, in relazione al D.P.R. n. 195 del 1999, art. 4, e L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 4, dovendosi escludere l'applicazione dei parametri per i contribuenti che avevano iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta ovvero che non si trovavano in un periodo di normale svolgimento dell'attività, quale quella del contribuente, il quale aveva, nel luglio ..., costituito un'associazione professionale, cessando di fatto l'esercizio dell'attività professionale in forma individuale; Motivi 2 e 3, in relazione alla L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e 184, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), essendo stato l'accertamento induttivo fondato esclusivamente sulla base dei parametri, in assenza di ulteriori elementi probatori a conforto e nonostante le circostanze addotte e provate dal contribuente; Motivo 5, in relazione all'art. 112 c.p.c., stante l'omessa pronuncia sull'appello incidentale del contribuente e sull'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, motivato, in ordine alla quantificazione dei compensi, con richiamo ai decreti ministeriali istitutivi dei parametri) e per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo, ex art. 360 c.p.c., n. 5 (in relazione al Motivo 1; Motivo 3, in quanto i ricavi derivanti dall'attività professionale, con aggregazione dei dati contabili

riguardanti sia l'attività in forma individuale che la partecipazione allo studio associato, dichiarati, risultavano congrui, applicando lo studio di settore "SK04U", riferito all'attività professionale di appartenenza, che, seppure approvato successivamente, poteva essere invocato dal contribuente, e tale dato era stato completamente "disconosciuto" nella sentenza impugnata; nonché in relazione anche ai fatti dedotti nel quarto Motivo).

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

### **Motivi della decisione**

I motivi di ricorso implicanti vizi motivazionali della sentenza, assorbenti rispetto agli altri, sono fondati.

Al fine di rendere più efficace ed incisiva l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui al D.L. 2 marzo 1989, n. 69, art. 11, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni, il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, ha previsto l'elaborazione e approvazione di appositi studi di settore, in relazione ai vari settori economici di esercizio delle attività imprenditoriali e professionali, che, ai sensi della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 124, approvati con decreti del Ministro delle finanze, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, soggetti a revisione, si sono applicati, ai fini dell'attività di accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata.

La L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 8, nel definire le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede d'accertamento, delineando, in particolar modo, i contorni dell'ambito soggettivo di applicazione di questo strumento, in ordine alle modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento, aveva infatti previsto che "con i decreti di approvazione degli studi di settore possono essere stabiliti criteri e modalità di annotazione separata dei componenti negativi e positivi di reddito rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi nei confronti dei soggetti che esercitano più attività".

Nella specie, i giudici tributari hanno ritenuto inapplicabile lo studio di settore approvato con D.M. 30 marzo 2001, in quanto efficace solo a partire "dall'anno d'imposta 2000", laddove oggetto dell'atto impositivo era il reddito imponibile accertato nell'anno d'imposta 1999.

Ora, questa Corte ha, con diverse pronunce, cui in questa sede si intende dare continuità, costantemente ritenuto possibile l'applicazione retroattiva degli studi di settore, introdotti con il D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, aggiunto in sede di conversione in legge (L. n. 427 del 1993), rispetto ai parametri, anteriormente vigenti, istituiti con la L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 179 e 189 (cfr. Cass. 1790/2005 e Cass. 9613/2008).

Le stesse Sezioni Unite, nella sentenza n. 26635/2009, hanno chiarito che “il sistema delineato è frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, che giustifica la prevalenza in ogni caso dello strumento più recente su quello precedente con la conseguente applicazione retroattiva dello standard più affinato e, pertanto, più affidabile”.

Nella specie, con riguardo allo studio di settore del ..., riferito alla categoria professionale di appartenenza (attività degli studi legali), non applicato dai giudici tributari, per l'anno ..., ed invocato invece dal contribuente, difetta, nella decisione impugnata, ogni argomentazione sulla effettiva ragione della ritenuta inoperatività, laddove l'applicazione non poteva essere esclusa, solo perché la disciplina era contenuta in un decreto ministeriale emanato successivamente all'anno d'imposta oggetto dell'accertamento, trattandosi di una ipotesi di successivo raffinamento dello strumento, non legata a situazioni contingenti, correlate a determinate annualità di imposta, o eccezionali, di tipo, ad es., economico.

La sentenza, in accoglimento del ricorso, va pertanto cassata, con rinvio, per un nuovo esame ed anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale della ..., in diversa composizione.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale della ..., in diversa composizione.