



ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986  
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

20809 13  
Dgr 0

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- |                           |                  |
|---------------------------|------------------|
| Dott. Aurelio Cappabianca | Presidente       |
| Dott. Biagio Virgilio     | Consigliere      |
| Dott. Antonio Greco       | Consigliere      |
| Dott. Mario Cigna         | Consigliere      |
| Dott. Giulia Iofrida      | Consigliere rel. |
- ha pronunciato la seguente:

IRPEF-IRAP-IVA

R.G.N. 27905/2007

Cron. 20809

Rep.

Ud. 11/07/2013

**S E N T E N Z A**

sul ricorso proposto da:

Spinosa Aldo Enrico, elettivamente domiciliato in Roma Monte Zebio 1, presso lo studio SINACTA Avvocati e Commercialisti Associati, e rappresentato e difeso dall'Avv.to Augusto Cirila, in forza di procura speciale in calce al ricorso

- **ricorrente** -

2392  
13

**contro**

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ex lege

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 15/42/2007 della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, depositata l'8/02/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'11/07/2013 dal Consigliere Dott. Giulia Iofrida;

udito l'Avvocato dello Stato, Giancarlo Caselli, per parte controricorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Federico Sorrentino, che ha concluso



per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 15/42/2007 del 7/2/2007, depositata in data 8/2/2007, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. 42, accoglieva, con compensazione delle spese di lite, l'appello proposto, in data 20/7/2006, dall'Agenzia delle Entrate Ufficio Milano 3, avverso la decisione n. 127/29/2005 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso di Spinosa Aldo Enrico contro un avviso di accertamento, con il quale, sulla base dell'applicazione dei parametri di cui all'art.3 commi 181, 182, 183 e 184 l.549/1995, 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 1999.

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 eccepire, in sede di contraddittorio, l'inidoneità, il successivo studio di settore "SK04U", approvato con DM 30/3/2001, 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

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'W. Frade'.



contraddittorio dall'Ufficio, il quale infatti aveva "dedotto la cifra dichiarata dal contribuente quale reddito tratto dalla propria attività quale componente dello studio associato "S-T" 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 n. 3 c.p.c. (Motivo 1, in relazione agli artt.4 DPR 195/1999 e 10, comma 4, L.146/1998, 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 1999, costituito un'associazione professionale, cessando di fatto l'esercizio dell'attività professionale in forma individuale; Motivi 2 e 3, in relazione agli artt.3 commi 181 e 184 L.549/1995 e 39 comma 1 lett.d) DPR 600/1973, 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

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. G. G. G.' or similar, written in a cursive style.



decisivo, ex art.360 n. 5 c.p.c. (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, l'art. 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 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 dell'art. 3, comma 124, della legge 23/12/1996, n. 662, approvati con decreti del Ministro delle finanze, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, soggetti a revisione, si sono applicati,

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Alfredo'.



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.

Il comma 8 dell'art.10 l.146/1998, nel definire le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede d'accertamento, delineando, in particolare 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 DM 30/3/2001, 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. 427/1993), rispetto ai parametri, anteriormente vigenti, istituiti con la l.549/1995, art.3, commi 179-189 (cfr. Cass.1790/2005 e Cass. 9613/2008).

Le stesse Sezioni Unite, nella sentenza n.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'G. F. ...'.





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 2001, riferito alla categoria professionale di appartenenza (attività degli studi legali), non applicato dai giudici tributari, per l'anno 1999, 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 Lombardia, 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 Lombardia, in diversa

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'G. F. F. F. F.', located at the bottom right of the page.



SENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/11/1986  
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

composizione.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della  
Quinta sezione civile, l'11/07/2013.

Il Presidente

Il Consigliere est.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 11 SET 2013



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAZONA

Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAZONA