CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 30-6-2011 N° 14365

Imposte sui redditi – IVA – IRAP – accertamento – studi di settore – contraddittorio con il contribuente – necessità – mancata comparizione del contribuente - conseguenze

Con avviso di accertamento notificato in data 4-9-2001 l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Marsala, rettificava i redditi dichiarati dall'avv. XXX per l'anno 1996, con applicazione dei parametri di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 3, e successivi DPCM applicativi.

Avverso l'accertamento proponeva ricorso il contribuente innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Trapani, sostenendo la incongruenza ed inapplicabilità al caso concreto dei dati parametrici, la carenza di motivazione dell'accertamento, e la infondatezza dello stesso nel merito.

La Commissione accoglieva il ricorso.

Proponeva appello l'Ufficio, sostenendo in via principale la validità dell'accertamento sulla base dei parametri, ed in via subordinata chiedendo di determinare i redditi del contribuente in applicazione degli studi di settore.

La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia con sentenza n. 20/19/05 in data 2-2-05, depositata in data 26-4-05, respingeva la conclusione principale dell'Ufficio ed accoglieva la subordinata, determinando in aumento i redditi del contribuente in conformità agli studi di settore.

Avverso la sentenza il predetto, non costituito nel giudizio di appello, proponeva ricorso per cassazione con due motivi.

Il ricorso era notificato al Ministero della Economia e della Finanze ed alla Agenzia delle Entrate presso la Avvocatura generale dello stato.

Rilevata la nullità della notificazione alla Agenzia delle Entrate, la Corte concedeva termine per la rinnovazione della notifica.

Effettuato tale incombente, la Agenzia si costituiva depositando controricorso.

Motivi della decisione

Deve essere preliminarmente dichiarato inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero.

Nel caso di specie infatti, al giudizio innanzi la Commissione Regionale ha partecipato l'ufficio periferico di Marsala della Agenzia delle Entrate successore a titolo particolare del Ministero, e nulla il contribuente, contumace in giudizio, ha eccepito sulla mancata partecipazione del Ministero, che così risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte, (ex plurimis v. Cass. n. 3557/2005) estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza della perdita della legittimazione passiva in capo al medesimo, spettante unicamente alla Agenzia. Nulla per le spese, non avendo il Ministero svolto attività difensiva.

Con il primo motivo del ricorso nei confronti della Agenzia il ricorrente deduce violazione degli artt. 112 e 345 c.p.c.

Espone che la Commissione di appello aveva ritenuto la illegittimità dell'accertamento parametrico, ma aveva emesso una decisione di accertamento di maggior reddito sulla base degli studi di settore, accogliendo una prospettazione dell'Ufficio avanzata solo in grado di appello, in violazione del divieto di cui all'art. 345 c.p.c., operando così una inammissibile "mutatio libelli".

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 bis convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, ed omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Sostiene che gli studi di settore da soli non costituiscono elemento presuntivo sufficiente a fondare l'accertamento analitico induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), costituendo solo presunzioni semplici che devono essere corroborate da una attività istruttoria che deve prendere in esame la intera situazione contabile e lavorativa del contribuente, per cui il mero dato dello scostamento tra il reddito dichiarato e quello emergente dalla applicazione astratta degli studi di settore non era idoneo a ritenere soddisfatto l'onere probatorio a carico dell'Ufficio.

Il primo motivo è infondato.

Occorre rammentare il principio espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 26635 del 2009, secondo cui "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile".

Tale procedimento, secondo la Corte, costituisce un sistema unitario, per cui il ricorso agli studi di settore in quanto ritenuti, con giudizio di merito non contestato nè contestabile, metodo più avanzato ed attendibile dei parametri di cui alla precedente normativa,

non costituisce elemento nuovo o diverso rispetto ad un accertamento basato sui dati parametrici per cui non sussiste la lamentata "mutatio libelli" inammissibile in appello. Anche il secondo motivo non merito accoglimento. Alla stregua dei principi di cui alla sopra richiamata sentenza, elemento fondamentale per porre gli studi di settore alla base di un accertamento è il contraddittorio tra il contribuente ed il Fisco nella fase amministrativa del contenzioso, in cui il contribuente può esporre tutti i rilievi che ritiene opportuni e di quelli l'Ufficio deve tenere necessariamente conto nella motivazione dell'atto di accertamento. Nel caso, tuttavia, la Commissione ha dato atto espressamente del fatto incontestato che il contribuente, pur ritualmente invitato al contraddittorio, non è comparso. In tale ipotesi,, come affermato dalle Sezioni Unite, l'Ufficio, in assenza delle osservazioni ritualmente richieste, può legittimamente emettere l'avviso di accertamento sulla base del solo dato disponibile dello scostamento tra il dichiarato e quello emergente dagli studi di settore, spettando al contribuente in fase contenziosa l'onere della prova contraria, nella fattispecie non offerta nè data.

Sotto il profilo motivazionale, il motivo è inammissibile non essendo rivolto nei confronti della motivazione della sentenza, ma di quella dell'accertamento.

Il ricorso deve quindi essere rigettato. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero; rigetta il ricorso nei confronti della Agenzia; condanna il contribuente alle spese nei confronti della Agenzia, che liquida in Euro 2.000, oltre spese prenotate a debito