

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. TIRELLI Francesco - Presidente -

Dott. MANZON Enrico - Consigliere -

Dott. DI STEFANO Pierluigi - Consigliere -

Dott. SABATO Raffaele - rel. Consigliere -

Dott. LUCIOTTI Lucio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 12328/2011 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;

- ricorrente -

contro

SWF SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TIBULLO 10, presso lo studio dell'avvocato GUIDO FIORENTINO, rappresentato e difeso dall'avvocato LORENZO MARCO AGNOLI giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 31/2010 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 19/03/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/07/2016 dal Consigliere Dott. RAFFAELE SABATO;

udito per il controricorrente l'Avvocato AGNOLI che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso.

Svolgimento del processo

L'agenzia delle entrate ha notificato in data 2 luglio 2008 alla parte contribuente S.W.F. s.r.l. avviso di accertamento di maggiori imposte dovute a titolo di i.r.e.s., i.r.a.p. e i.v.a. per il 2004 sulla base dell'applicazione di studio di settore a seguito di presentazione del modello Unico 2005 e della mancata adesione a seguito di invito e contraddittorio.

La società ha presentato ricorso innanzi alla commissione tributaria provinciale di Bologna lamentando l'illegittimità dell'accertamento in quanto motivato esclusivamente con riferimento alle risultanze dello studio di settore, peraltro non confacente rispetto alle peculiarità dell'attività della stessa.

La sentenza di accoglimento del ricorso, appellata dall'agenzia delle entrate, è stata confermata dalla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna in Bologna, che ha dichiarato che gli indici elaborati per un determinato settore rimangono sul piano del mero indizio e non sono idonei da soli a integrare prova presuntiva, non emergendo peraltro nel caso di specie rilevanti scostamenti.

Avverso questa decisione l'agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, rispetto al quale la contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso l'agenzia denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 42, D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, e dell'art. 2728 c.c.. Denuncia che dette norme sarebbero state violate dalla sentenza della commissione tributaria regionale, che avrebbe con la sentenza impugnata non condiviso la sufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento sulla base delle risultanze dello studio di settore, peraltro rettificato onde tenere conto di quanto emerso in sede di contraddittorio - ove la contribuente aveva meramente prodotto un bilancio di esercizio - circa l'aumento di costi nel settore e l'incremento della concorrenza dei paesi emergenti.

2. - Con il secondo motivo la parte ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, nonché artt. 277 e 112 c.p.c., essendosi la commissione tributaria regionale limitata a pronunciare l'annullamento dell'atto impositivo senza determinare l'imposta effettivamente spettante, come coerente con la natura della giurisdizione tributaria i che è di impugnazione-merito, e non di impugnazione-annullamento.

3. - Con il terzo motivo, formulato per l'ipotesi che si ritenesse che il primo integri censura di argomentazioni in fatto, l'agenzia denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente e illogica motivazione in ordine a fatto controverso costituito dallo scostamento delle risultanze degli studi di settore correlato a elementi adottati dall'ufficio a sostegno della pretesa fiscale con lo svolgimento di contraddittorio e revisione delle risultanze dello studio. di settore, essendo inadeguatamente motivata la sentenza che aveva apoditticamente ritenuto l'illegittimità senza far riferimento agli altri elementi adottati.

4. - Il primo e il terzo motivo sono strettamente connessi e vanno esaminati congiuntamente. Il primo è inammissibile, mentre il terzo è fondato.

5. - Richiama la corte il proprio orientamento (v. ad es. sez. 5, n. 11633 del 2013 e n. 17646 del 2014) secondo cui l'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa. In tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, in quando l'ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standard, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito.

6. - Ciò posto, deve rilevarsi che nel caso di specie la sentenza impugnata, dopo aver richiamato che la commissione tributaria provinciale aveva ritenuto che "i coefficienti presuntivi di settore (avessero) un valore relativo superabile con prova contraria e che la società ricorrente (avesse) fornito prove e deduzioni tali da consentire l'accoglimento del ricorso", affermava di "(ritenere) che la sentenza di primo grado (dovesse) essere confermata", richiamando all'uopo la giurisprudenza e ribadendo la indicatività degli studi di settore, affermando che "nel caso che ci occupa non emergono rilevanti diversità".

7. - Rispetto alla decisione come innanzi riepilogata, il primo motivo, attraverso una deduzione di violazione di legge, mette in effetti in discussione il merito dell'apprezzamento probatorio circa l'assolvimento dei rispettivi oneri come sopra ripartiti tra contribuente e ufficio, merito che non è sindacabile in cassazione ove congruamente motivato. Stante, in base a ciò, l'inammissibilità del primo motivo, a fronte di una apparente adesione della sentenza impugnata ai principi anche giurisprudenziali formati nell'interpretazione del diritto applicabile, è sul piano dell'adeguatezza motivazionale - censurata con il terzo mezzo - che la sentenza impugnata si palesa viziata, posto che a fronte dei contorni di fatto dedotti dall'agenzia in appello (e debitamente fotoriprodotti nel ricorso in cassazione) concernenti la limitata partecipazione della società al contraddittorio, con la mera produzione di bilancio di esercizio con nota integrativa, l'avvenuta considerazione dell'aumento dei costi e della concorrenza e l'adeguatezza del cluster di riferimento, la sentenza impugnata si limita a esprimere condivisione della sentenza impugnata, a livello più di volizione che di argomentazione, sicché non risulta in alcun modo controllabile l'iter logico-giuridico seguito dalla commissione regionale nella decisione, in applicazione delle regole sopra menzionate circa il riparto dell'onere della prova e l'idoneità dello studio di settore a reggere da solo la motivazione dell'accertamento in caso di carenza degli sviluppi del contraddittorio ascrivibili al contribuente. E' dunque fondato il terzo motivo.

8. - L'impugnata sentenza va di conseguenza cassata, con assorbimento dell'esame del secondo motivo, concernente la natura del processo tributario e, l'esercizio dei poteri del giudice dell'impugnazione dell'atto impositivo, posto che il relativo tema decisionale assumerà rilevanza in dipendenza di quello che sarà il concreto esito del nuovo esame demandato al giudice del rinvio.

9. - Segue il rinvio alla medesima commissione tributaria regionale, in diversa composizione, per la nuova valutazione del punto controverso. La commissione si adeguerà ai principi esposti fornendo in relazione ad essi adeguate argomentazioni e provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo ed assorbito il secondo, accoglie il terzo, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna in Bologna, in diversa composizione.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2016