

### **Svolgimento del processo**

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, articolato in due motivi, nei confronti della ... e di ..., soci della stessa, che resistono con controricorso, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della ... n. ..., depositata in data ..., con la quale – in una controversia concernente le impugnazioni, riunite, di quattro avvisi di accertamento emessi in relazione a maggiori imposte IVA, IRAP ed IRPEF per l'anno ..., a seguito di rettifica, per accertamento di maggiori ricavi, D.L. n. 331 del 1993, ex art. 62 bis, convertito in L. n. 427 del 1993, del reddito d'impresa della società, esercente attività di produzione di imballaggi non alimentari di cartone ondulato, e del reddito da partecipazione dei soci – sono state riformate le distinte decisioni di primo grado, che avevano respinto i ricorsi dei contribuenti. In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, pur risultando “regolare” l'operato dell'Ufficio erariale, in relazione all'applicazione degli studi di settore, la società contribuente aveva offerto valida prova contraria, al fine di superare la presunzione di maggiori ricavi dell'impresa, rappresentata, non tanto da una relazione/consulenza di parte, contenente alcune simulazioni, effettuate con variazioni dei dati utilizzati nella realizzazione degli stessi studi di settore, quanto dal fatto che i macchinari usati per gli imballaggi erano stati definiti dallo stesso Ufficio “obsoleti, abbisognevole di frequente manutenzione e quindi di relativa fermata” e “forse non più all'altezza di una produzione remunerativa”, il che giustificava lo scostamento rilevato, tra i ricavi dichiarati e quelli stimati in base all'applicazione degli studi di settore (che presuppongono invece produzioni effettuate da macchinari efficienti ed altamente produttivi). I giudici aggiungevano inoltre che non era stato computato il costo relativo ai compensi degli amministratori, ....

I controricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

### **Motivi della decisione**

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con il primo motivo, l'insufficiente motivazione della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 5, circa un fatto decisivo e controverso, avendo i giudici d'appello ritenuto di annullare integralmente gli accertamenti, sulla base sia del dato rappresentato dall'esistenza di macchinari obsoleti, dato peraltro già considerato dall'ufficio, all'esito del contraddittorio con la contribuente, ai fini dell'operato abbattimento del 20% dei maggiori ricavi inizialmente accertati, sia della mancata considerazione da parte dell'Ufficio dei costi relativi ai compensi agli amministratori, senza quindi motivare sulle ragioni per le quali, da un lato, l'esistenza di macchinari, in parte, obsoleti era in grado di incidere sul 100% dello scostamento verificato e, dall'altro lato, i suddetti costi potevano determinare, oltre la diminuzione del reddito sociale, una diminuzione dei ricavi.

Con il secondo motivo, l'Agenzia prospetta poi, ex art. 360 c.p.c., n. 4, un vizio di violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. D), e del D.Lgs. n. 546 del 1932, art. 2, e art. 35, comma 3, e art. 277 c.p.c., in quanto i giudici d'appello avrebbero in ogni caso dovuto provvedere alla corretta quantificazione dei ricavi ed ad una diversa determinazione del maggior reddito accertato dall'Ufficio.

2. Il primo motivo è infondato.

Questa Corte a Sezioni Unite (Cass. 26635/2009; cfr. Cass. 11635/2013) ha affermato che “la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'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 “*standards*” in sé 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, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli “*standards*” 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 deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello “*standard*” prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli “*standards*” 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, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli “*standards*”, 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”.

Ora i giudici d'appello, pur avendo dato atto che, sulla base della documentazione offerta dalla contribuente e dunque anche tenuto conto del dato costituito dalla vetustà dei macchinari utilizzati dall'impresa, l'Ufficio aveva operato un abbattimento, in via forfetaria, per una percentuale pari al 20%, sullo scostamento inizialmente rilevato ed una rideterminazione dei maggiori ricavi, hanno ritenuto che tale dato rendeva del tutto congrui i ricavi dichiarati rispetto a quelli stimati negli accertamenti, in quanto, mentre “gli studi di settore prevedono produzioni effettuate con macchinari non solo perfettamente efficienti ma altamente produttivi”, nella fattispecie, stante la “riconosciuta inefficienza dei macchinari”, “calando la resa calano i ricavi”.

Inoltre i giudici hanno rilevato che i ricavi non corrispondevano a quelli accertati anche tenuto conto della deducibilità dei compensi degli amministratori delle società.

Ora, con il primo motivo del ricorso si censurano le valutazioni di merito compiute, con percorso motivazionale che appare immune da vizi logico giuridici e perciò incensurabile in questa sede, dalla Commissione Tributaria Regionale nel momento in cui essa ha ritenuto che, nella fattispecie, le presunzioni tratte dall'Amministrazione finanziaria fossero state resiste e superate dagli elementi conferiti, al processo, dai contribuenti. 3. Il secondo motivo è invece fondato, avendo i giudici d'appello ritenuto inattendibile nella sua totalità la rettifica del reddito sociale (e conseguentemente dei redditi da partecipazione dei soci), così da inficiare integralmente l'accertamento effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d).

Tuttavia, non essendo il processo tributario annoverabile tra quelli di impugnazione – annullamento, bensì tra quelli di impugnazione – merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, i giudici della C.T.R. dovevano accertare come e perché i dati costituiti dalla vetustà dei macchinari utilizzati dall'impresa e dai costi per compensi erogati agli amministratori influissero sulla rettifica dei ricavi e del reddito d'impresa diversamente dal solo 20% stimato dall'Ufficio finanziario sulla base dell'applicazione degli studi di settore (il quale, in tale misura, aveva abbattuto l'originaria pretesa, all'esito del contraddittorio con la contribuente).

I giudici della C.T.R., anziché rideterminare i maggiori ricavi in diversa misura, tenuto conto dei predetti elementi, hanno integralmente annullato l'atto impositivo.

4. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere accolto, in relazione al secondo motivo; la sentenza impugnata va, di conseguenza, cassata, con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della ..., che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

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

La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della ....