

## C.T. Reg. Firenze 8.2.2017 n. 348/13/17

### Svolgimento del processo e motivi della decisione

Società Alfa, di fatto piccola cooperativa, operante nel settore della cartotecnica, con attività prevalentemente svolta con lavorazione manuale da parte delle tre socie lavoratrici, presentava ricorso alla CTP di Firenze contro ravviso di accertamento di maggiori ricavi di € 24.302,00 presuntivamente determinati in base all'applicazione degli studi di settore in relazione all'attività svolta.

La Commissione tributaria provinciale aveva rigettato il ricorso, sulla preliminare considerazione, di una connotazione più tipicamente riferibile ad una compagine lucrativa di società di persone piuttosto che ad una società perseguente fini mutualistici, (con presunzione dell'utilizzo della struttura cooperativa rispetto a diversa forma giuridica a fini elusivi per ottenere vantaggi fiscali con l'assunzione di tale compagine al posto di altra; in secondo luogo i giudici avevano in sostanza sostenuto che le argomentazioni di parte ricorrente non fossero sufficienti ad escludere l'applicabilità degli studi di settore alla cooperativa a fronte delle significative argomentazioni ragionevolmente adottate dall'Ufficio sulla base degli studi di settore, posto che "nessuna ancorché semplice presunzione viene opposta dalla ricorrente (quali: situazioni contingenti per perdita di clientela, problemi di salute, età avanzata dell'imprenditore etc.)".

Con appello del 25.9.2014 la società impugna la sentenza della CTP eccependo:

1) assoluta infondatezza della presunta eccezione di "abuso del diritto" menzionata in sentenza per la oggettiva regolarità della costituzione e gestione della società, rispettosa della normativa civilistica e fiscale: cioè una cooperativa a mutualità prevalente, costituita secondo legge dal numero minimo di soci pari a tre, regolarmente iscritta all'apposito Albo, che si avvale esclusivamente delle prestazioni lavorative dei propri soci e che pertanto persegue automaticamente i "fini mutualistici di cui all'[art. 2512](#) c.c. ;

2) nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'[art. 62sexies](#) del DL 331/93 e conseguentemente falsa applicazione dell'[art. 39](#) primo comma lett. d) DPR 600/73, per insufficiente mancato esame dei giudici sui motivi di diritto esposti nel ricorso introduttivo quali: oggettiva approssimazione degli studi di settore e conseguente inapplicabilità dello stesso alla fattispecie in esame, stante il mancato riscontro di gravi incongruenze tra i dati dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività della ricorrente e per la quale, nell'applicazione degli studi di settore (trattandosi di cooperativa a mutualità prevalente), si deve tener conto delle particolari "situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di fini mutualistici, che possono incidere in maniera anche rilevante sui ricavi conseguiti" (Risoluz. n. [330/E/2007A](#). G.E. Direz. Centrale Normativa e Contenzioso).

L'Agenzia delle entrate chiede il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese del giudizio eccependo:

1) l'infondatezza delle eccezioni della ricorrente basate su una lettura distorta e fantasiosa della sentenza di primo grado che avrebbe affrontato la questione della natura giuridica della società sulla eccezione sollevata dalla stessa circa l'inapplicabilità dello studio di settore;

2) l'infondatezza del difetto di motivazione in punto di diritto, avendo la commissione "esternato chiaramente i motivi sui quali ha fondato il proprio convincimento, dimostrando di aver dato prova di avere vagliato le ragioni ed apprezzato gli elementi ritenuti più attendibili e pertinenti sul tema";

3) che in ogni modo, la valutazione da parte dei giudici e difforme da quella sostenuta dalla parte ricorrente, rientra nel processo logico seguito su elementi di fatto presi in esame e non ribaltati da alcuna prova contraria fornita.

La società in ulteriore memoria dell'1.12.2016, contesta l'assunto dell'Ufficio che ritiene di aver assolto l'onere della motivazione a seguito dello svolgimento del contraddittorio e di aver dimostrato, attraverso il confronto delle gravi incongruenze tra "i ricavi dichiarati" e i "ricavi risultanti dagli studi di settore" quelli ragionevolmente attesi dalle presunzioni desumibili dagli studi. Alla pubblica udienza del 14.12.2016 la causa è stata posta in decisione sulle conclusioni rassegnate dalle parti presenti che si riportano alle rispettive conclusioni scritte.

La Commissione, esaminato il fascicolo la documentazione allegata ritiene fondato l'appello e osserva:

per le società cooperative a mutualità prevalente, ossia quelle la cui attività viene svolta a favore dei soci o associati o degli utenti in via prevalente, ma non in via esclusiva, solo a seguito dell'art. 6 del decreto del 28 dicembre 2012 emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, è stato previsto che i risultati degli studi di settore non possono essere utilizzati per l'azione automatica (diretta) di accertamento fiscale.

Di conseguenza, posto che per l'anno in esame, non si può invocare l'inapplicabilità degli studi di settore, rimane peraltro centrale la funzione del contraddittorio fra contribuente e Amministrazione finanziaria, la quale, verificata preventivamente la sussistenza dei requisiti mutualistici, deve comunque tener conto di quelle situazioni di mercato ed elementi di fatto influenzate dal perseguimento dei fini mutualistici propri che possono incidere sui ricavi conseguiti (secondo la Risoluz. n. [330/2007](#) e confermata successivamente dalla circolare n. 23/E della medesima Agenzia.).

Dall'accertamento e dalla lettura degli atti e di causa, non pare che l'Amministrazione abbia verificato l'applicabilità dello studio di settore al caso concreto con l'onere di conformarne le risultanze in sede di contraddittorio, ai sensi dell'[art. 62sexies](#) DL. n. 331/93 secondo l'insegnamento enunciato dalla Corte di Cassazione: cioè che le gravi incongruenze sussistano, non già tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore, ma tra i primi e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore. "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". (Cass. SS.UU. n. [26635/2009](#)).

"Ne discende che viola il predetto obbligo motivazionale l'accertamento che si limiti solo a registrare le ragioni opposte dalla parte in sede di contraddittorio, senza tuttavia indicare, in replica alle medesime, i motivi per cui esse non possano essere condivise." (Cass. 21168/2016).

Nel caso in esame, l'Amministrazione, una volta che ha verificato lo scostamento tra i ricavi dichiarati, € 120.998,00 e quelli derivati dallo studio di settore di € 145.300,00 ha applicato sic et simpliciter la stima dei ricavi operata dallo studio senza dare riscontro nello specifico alle motivazioni riportate in contraddittorio dalla ricorrente, documentate dagli allegati e giustificativi tra la situazione teorica e quella specifica della società.

A fronte delle osservazioni dedotte, l'ufficio non ha preso in considerazione, smentendole, le controdeduzioni prospettate in sede di contraddittorio, limitandosi a dichiarare genericamente nell'avviso di accertamento, come "la memoria di parte non sia sufficiente a giustificare la non congruità dei ricavi dichiarati", riportandosi poi alla decorrenza del D.M. [16.3.2011](#) e per l'effetto, all'applicabilità per l'anno 2006, dei risultati degli studi di settore alle soc. cooperative a mutualità prevalente.

Rimane fondata pertanto l'eccezione della Soc. appellante sull'uso distorto dello studio di settore, che è stato utilizzato in modo automatico nei risultati e senza fornire elementi utili o idonei ad evidenziare gravità e concordanza nello scostamento.

Del resto l'incompatibilità dello strumento al caso specifico, emerge dal fatto che calcoli stabiliti a priori dal software derivante dagli studi e fondati su dati di "normalità economica", essendo "dati di massa" non possono considerarsi espressivi della situazione ascrivibile ad una società cooperativa, i cui minori ricavi conseguiti rispetto alle risultanze di Gerico vanno spiegati piuttosto che documentati.

Va sottolineato che in tale tipologia di società, il conferimento fondamentale è il cosiddetto capitale di mutualità, nel nostro caso la capacità lavorativa dei soci; quindi questa cooperativa si configura come cooperativa di lavoro scelta, decisa per soddisfare il bisogno delle socie di avere un lavoro, dopo averlo preventivamente perso, causa riduzione di personale.

Viceversa, nelle altre forme giuridiche di società, di persone o di capitali, il conferimento importante e fondamentale è costituito dai beni o dal denaro e, come recita il codice civile, queste società si costituiscono per finalità di profitto che va a remunerare il capitale conferito.

In questo senso rilevante è l'inadeguatezza e l'incongruenza del "meccanismo" dello studio nel fotografare una pretesa situazione concreta del caso in esame, essendo gli studi di settore elaborati sulla base dei dati forniti da società di tipo commerciale che perseguono fini diversi.

Nel caso specifico, la dimensione della società cooperativa rende evidente la mutualità esclusiva per la specificità della situazione di mercato in cui opera, influenzata dal perseguimento di fini mutualistici che incidono fortemente sui ricavi conseguiti.

Essa si desume dai valori di bilancio e nota integrativa, non contestati dall'Ufficio e dalla documentazione allegata. Le fatture di acquisto (cartelline e cofanetti), i beni strumentali, i prezzi e le fatture e di vendita, denotano una clientela rappresentata esclusivamente da aziende cartotecniche e scatolifici e non catene di negozi.

I valori di bilancio evidenziano € 20,500 di capitale fisso per immobilizzazioni (neppure il valore di un'auto!), un macchinario comprato usato per 5000,00, consumi irrisori di potenza impegnata al KW, canoni di locazione per € 10.000,00, costo del lavoro, compresi i contributi € 76.409,00 (personale con occupazione prevalente, in pratica, le socie a circa 900 nette mensili I) e ricavi dichiarati per € 120.000,00.

Ritenere realistico in base allo studio, l'accertamento di maggiori ricavi per € 24.300,00, circa il 20% in più del fatturato, con l'effetto di produrre un utile prima delle imposte di € 27.000,00 (24.300+ utili 2.609) stante i dati di bilancio, comporterebbe un indice di redditività sul capitale investito del 30% (27.000,00/totale attivo 88.650,00) fuori da ogni logica e da qualsiasi criterio di ragionevolezza, per una percentuale che non hanno neppure i marchi di lusso o le aziende più ricercate nel mondo.

Da questi elementi tratti dai dati di bilancio e per i quali si manifesta tutta la illogicità degli studi di settore, emerge il quadro di una realtà economica minima, rappresentata da una cooperativa con un capitale conferito di € 3000,00, e caratterizzata dalla preminente importanza del capitale di mutualità, cioè quello di soddisfare l'esigenza di lavoro delle socie, traendone indubbiamente ragione che quanto dichiarato all'epoca, risulta più attendibile rispetto alla cifra di ricavo accertarle con il software.

Le considerazioni espresse dalla CIP sulla mancata opposizione, da parte della ricorrente, di quelle semplici presunzioni che giustificano l'inapplicabilità dello Studio di settore, come situazioni contingenti di salute, perdita di clientela, o età dell'imprenditore, (quasi che fossero le uniche ammissibili), non esauriscono di certo elementi di fatto e di diritto che di volta in volta provano l'inattendibilità dei risultati dello studio in diverse situazioni.

Nel caso in esame, peraltro la ricorrente aveva già spiegato, durante le fasi del contraddittorio, l'anomalia" dei risultati di "Gerico" rapportati alla propria concreta tipologia, sottoponendo all'Amministrazione dati contabili e documenti rappresentativi della sua attività che l'Ufficio non ha considerato e sui quali doverosamente doveva replicare per legittimare la pretesa dell'avviso di accertamento.

La Commissione tributaria regionale di Firenze, Sezione 13, definitivamente pronunciando così decide.

Le spese del giudizio, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione, in totale riforma della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze, accoglie l'appello della società. Condanna l'Agenzia delle entrate a rifondere le spese del giudizio che liquida in € 2500,00 oltre accessori di legge e C.U.T.