

34628/22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta da

Oggetto:  
imposte dirette ed IVA -  
avviso di accertamento -  
studi di settore -  
cooperativa sociale

Ernestino Luigi                   · Presidente -  
Bruschetta  
Enrico Manzon                   · Consigliere Rel. -  
Giovanni La Rocca           · Consigliere -  
Lunella Caradonna           · Consigliere -  
Giacomo Maria Nonno       · Consigliere -

Oggetto

R.G.N. 13767/2014

Cron. 34628

cc -- 12/10/2022

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 13767/2014 R G. proposto

da

Società cooperativa sociale (omissis) in liquidazione, in persona del  
legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avv.

(omissis)

con domicilio eletto in

(omissis)

(omissis) presso lo studio del difensore;

- *ricorrente* -

contro

3161  
2022

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina n. 824/40/13, depositata il 18 novembre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 ottobre 2010 dal Consigliere Enrico Manzon.

Rilevato che:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina rigettava l'appello proposto da Società cooperativa sociale (*omissis*) a r.l. avverso la sentenza n. 322/1/09 della Commissione tributaria provinciale di Frosinone che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2004.

La CTR osservava in particolare che:

-la contribuente non aveva adeguatamente comprovato le qualità della forza lavoro impiegata, constatando l'assenza di indicazioni specifiche nel libro matricola negli anni 2003 - 2005;

-che gli acquisti della Cooperativa erano sproporzionati rispetto al volume degli affari;

-che la contribuente non aveva controprovato le risultanze dello studio di settore, lo scostamento dal quale fondava l'atto impositivo impugnato per l'annualità *de qua*, essendo comunque l'avviso di accertamento "tarato" sulle caratteristiche concrete dell'attività della contribuente, che peraltro nemmeno aveva asseverato le condizioni inerenti al tipo di cooperativa ed in particolare il requisito della mutualità.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Considerato che:

Con il primo motivo –ex art. 360, primo comma, nn. 3-5, cod. proc. civ.– la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione dell'art. 62 sexies, dl 331/93 e vizio motivazionale, poiché la CTR ha basato la propria decisione di convalida dell'avviso di accertamento impugnato esclusivamente sullo scostamento del reddito annuale dichiarato dalle risultanze dello studio di settore.

La censura è infondata.

Premesso che il denunciato vizio motivazionale è manifestamente infondato, perché le argomentazioni di merito del giudice tributario di appello sul punto decisionale in esame sicuramente superano il c.d. "minimo costituzionale" (Cass., SU, 8053/2014), va rilevato altresì che la decisione della CTR laziale è pienamente conforme alla giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale «I parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi 181 e 187, della l. n. 549 del 1995, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rilevano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, comma 1, lett. d, del d.P.R. n. 600 del 1973, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la

procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento. (Principio affermato ai sensi dell'art. 360 bis, comma 1, n. 1, c.p.c.)» (Cass., n. 14288 del 13/07/2016, Rv. 640541 - 01).

Il giudice tributario di appello, pacifico che contraddittorio endoprocedimentale vi sia stato, non ha fatto nient'altro che applicare pedissequamente tale consolidato arresto giurisprudenziale, constatando, in fatto ed insindacabilmente (al netto dell'insussistente vizio motivazionale), per un verso che vi era lo scostamento dallo studio di settore, per altro verso che le controprove giustificatrici della società contribuente non erano idonee ad inficiare tale dato.

Si deve inoltre osservare che la CTR, con accertamento di fatto che non può essere sindacato in questa sede, ha anche puntualmente affermato che l'agenzia fiscale ha specificamente tenuto conto delle particolari caratteristiche produttive e soggettive della società contribuente.

Con il secondo motivo –ex art. 360, primo comma, nn. 3-5-4, cod. proc. civ.- la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione degli artt. 4, legge 381/1991, 2, legge regionale Lazio 9/1987 nonché la violazione dell'art. 115, cod. proc. civ., poiché la CTR ha escluso la sussistenza dei presupposti per l'applicabilità del particolare *status* delle cooperative sociali, a causa della mancata prova delle speciali caratteristiche della forza lavoro impiegata.

La censura è inammissibile.

Il giudice tributario di appello ha accertato in fatto che «*La contribuente non ha offerto fondata prova sulla forza lavoro, in quanto il libro matricola non riporta alcuna caratteristica dei soggetti assunti negli anni di imposta 2003 - 2005*».

Tale accertamento non è revisionabile in questo giudizio, secondo il consolidato principio di diritto che «Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione» (Cass. n. 9097 del 07/04/2017).

In ordine al dedotto vizio motivazionale è sufficiente ribadire quanto detto relativamente all'analoga denuncia prospettata con il primo motivo.

Né può peraltro profilarsi la violazione dell'art. 115, cod. proc. civ., posto che la giurisprudenza di questa Corte è ferma nell'affermare che «In tema di ricorso per cassazione, una questione di violazione o di falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma, rispettivamente, solo allorché si allegghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione» (Cass., n. 27000 del 27/12/2016, Rv. 642299 - 01).

Con il terzo motivo –ex art. 360, primo comma, nn. 3-4, cod. proc. civ.- la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione dell'art. 14, dPR 601/1973 e di vizio motivazionale, poiché la CTR ha escluso che le siano riconoscibili le agevolazioni spettanti alle cooperative sociali, sostenendo che tale valutazione non spetti all'agenzia fiscale, ma esclusivamente, in base alla disposizione legislativa evocata, al Ministero per lo sviluppo economico.

La censura è infondata.

Reiterata quanto al dedotto vizio motivazionale la considerazione reiettiva di cui ai precedenti motivi, inesistente quello di omessa pronuncia, la tesi della società contribuente è palesemente infondata in diritto.

E' il tenore stesso dell'art. 14, dPR 601/1973 che induce a ritenere che l'agenzia fiscale non è per nulla vincolata nei propri accertamenti al parere di altre amministrazioni, che ha soltanto l'obbligo di sentire, così come del resto affermato nella giurisprudenza di questa Corte [«In tema di agevolazioni tributarie per la cooperazione, il procedimento di verifica dei "presupposti di applicabilità" di cui all'art. 14, comma 3, del d.lgs. n. 601 del 1973, che prevede come obbligatorio il preventivo parere degli organi di vigilanza, attiene ai soli requisiti soggettivi dell'ente, ma non riguarda le condizioni, stabilite dal precedente art. 10, relative alla natura ed alle modalità di svolgimento della sua attività produttiva, di modo che, sotto questo profilo, nessun limite incontra l'ordinario potere di accertamento spettante all'amministrazione finanziaria, la cui attività, al riguardo, va ritenuta legittima, indipendentemente dall'esistenza o meno del suddetto parere» (ex pluribus Sez. 5 - , Sentenza n. 26179 del 18/10/2018, Rv. 651212 - 01)].

Con il quarto motivo –ex art. 360, primo comma, nn. 3-4-5, cod. proc. civ.- la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione del

dPR 601/1973, dell'art. 12, legge 904/1977 e vizio motivazionale, poiché la CTR ha sancito l'applicabilità dell'IRES, nonostante la contraria previsione di cui a quest'ultima disposizione legislativa.

La censura è infondata.

Anzitutto risulta dirimente l'accertamento in fatto della CTR laziale circa la non ricorrenza dei presupposti di accesso all'agevolazione, in base ad una struttura argomentativa immune da vizio motivazionale.

Va peraltro rilevato che nel caso di specie si tratta di (maggiori) utili extracontabili accertati ex art. 39, comma 1, lett. d), dPR 600/1973 con applicazione dello *standard* dello studio di settore e quindi, per *eadem ratio*, torna applicabile il principio di diritto secondo il quale «In tema di agevolazioni tributarie in favore di società cooperative, per l'applicazione del beneficio previsto dall'art. 12 della l. n. 604 del 1977, n. 604, non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo, ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo ed accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione» (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30371 del 18/12/2017, Rv. 646986 - 01).

In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

PQM

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.000 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, 12 ottobre 2022

Il presidente

**DEPOSITATO IN CANCELLERIA**  
oggi, 26 NOV 2022

Il Cancelliere  
**Massimiliano Morgante**