

M



15038

14  
Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

\*TRIBUTI

ACCERTAM. ANALITICO-INDUTIVO  
PERCENTUALE RICARICO  
R.G.N. 12259/2012

Cron. 15038

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Ud. 24/02/2014
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Consigliere -
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Rel. Consigliere -
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 12259-2012 proposto da:

fh

SRL in persona del suo Amm.re  
 Unico e legale rappresentante pro tempore,  
 elettivamente domiciliati in ROMA VIA  
 presso lo studio dell'avvocato che  
 li rappresenta e difende con procura notarile del  
 Not. Dr in BENEVENTO rep. n. 38535  
 del 04/05/2012;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro

2014

671

tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA  
, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 427/2011 della COMM.TRIB.REG.  
della Campania  
di NAPOLI, depositata l'11/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 24/02/2014 dal Consigliere Dott. STEFANO  
OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il  
rigetto del ricorso.

82

24

## Svolgimento del processo

In parziale riforma della decisione di prime cure, che aveva annullato gli avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio di Benevento della Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto, rispettivamente, il recupero della maggiore IVA ed IRAP dovuta per l'anno 2006 da s.n.c. (successivamente trasformatasi in s.r.l.) ed il recupero della maggiore IRPEF dovuta per il medesimo anno dai soc:

e , la Commissione tributaria della regione Campania, con sentenza in data 11.11.2011 n. 427, dichiarava legittimi gli atti impositivi quanto alla determinazione dei maggiori ricavi e redditi non dichiarati, mentre confermava la sentenza di prime cure che aveva ritenuto infondata la pretesa fiscale quanto al disconoscimento di componenti negativi, ritenendo sussistere idonea prova documentale (costi inerenti relativi ad acquisto carburante per autotrazione).

In particolare, i Giudici di merito rilevavano che l'Ufficio aveva legittimamente fatto ricorso al metodo di accertamento cd. analitico-induttivo (art. 39 col lett. d) Dpr n. 600/73 ed art. 54 col e 2 Dpr n. 633/72), in quanto non era stata contestata la globale inattendibilità delle scritture contabili, ma sulla base dell'esame documentale delle fatture di acquisto e di vendita era emerso uno scostamento, pari a circa il 20%, della percentuale di ricarico applicata dalla impresa nell'anno 2006 rispetto a quella che era stata applicata dalla medesima contribuente negli anni 2005 e 2007, scostamento che, oltre a non essere stato giustificato dai contribuenti, assumeva consistenza indiziaria grave dei maggiori ricavi non contabilizzati, in quanto nell'anno in questione il bilancio della società aveva registrato una perdita di esercizio ed il valore finale delle rimanenze risultava sproporzionato rispetto al volume di affari. Inoltre, dallo stato patrimoniale risultavano apporti in denaro dei soci di ammontare incompatibile con i redditi da ciascuno dichiarati nel precedente anno 2005.

- Quanto poi al campione di merci considerato i Giudici di appello non ravvisavano
- errori nella applicazione del metodo di accertamento del maggiore imponibile societario, atteso che l'attività economica consisteva nel "*trattamento e rivestimento di metalli*", con conseguente sostanziale omogeneità dei prodotti commercializzati.

I Giudici territoriali non ritenevano invece corretta l'applicazione all'anno 2006 della media aritmetica delle percentuali di ricarico rilevate negli anni 2005 e 2007 (pari al 77,42%), in quanto "*non supportata dall'indicazione delle medie di settore*", e rideterminavano pertanto il maggior imponibile della società ed i maggiori redditi dei soci, mediante applicazione della percentuale inferiore registrata nell'anno 2005 (pari al 76,90%).

Avverso la sentenza di appello, non notificata, hanno proposto ricorso per cassazione, con un unico atto, la società ed i soci, deducendo tre motivi articolati in plurime censure.

Non ha spiegato difese l'Agenzia delle Entrate.

Le parti ricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

### **Motivi della decisione**

1. Il *primo motivo* con il quale viene dedotta la violazione dell'art. 39co1 lett. d) del Dpr n. 600/73 e dell'art. 54co2 Dpr n. 633/72 , in relazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c. è inammissibile e comunque infondato.

Sembra di comprendere che le parti ricorrenti censurino l'affermazione della sentenza secondo cui l'Ufficio avrebbe—nella specie—fatto ricorso al metodo di accertamento analitico-induttivo e non , come sostengono i ricorrenti ai fini di rilevarne il difetto dei presupposti e la invalidità degli atti impositivi, al metodo induttivo puro (art. 32co2 Dpr n. 600/763; art. 55 Dpr n. 633/73). Sostengono i ricorrenti che l'Ufficio solo dopo aver intrapreso la rettifica avrebbe addotto ulteriori elementi indiziari valorizzati dalla CTR ai fini di dotare dei requisiti di precisione e gravità l'altrimenti insufficiente elemento costituito dallo scostamento delle percentuale di ricarico.

1.1 Orbene in materia di controversie tributarie aventi ad oggetto l'accertamento dei maggiori ricavi derivanti dall'attività di impresa e sottratti al reddito imponibile, questa Corte ha enunciato i seguenti principi di diritto:

- il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo cd. analitico cd. extracontabile (art. 39co1 lett. d), Dpr n. 600/73 -in materia di imposte dirette-; art. 54co2 e 3 Dpr n. 633/72 -in materia di IVA-) e l'accertamento condotto con metodo induttivo puro (art. 39co2 lett. d), Dpr n. 600/73 -imposte indirette-; art. 55co2 n. 3), Dpr n. 633/72 -IVA-) va ricercato rispettivamente nella "parziale" od "assoluta" inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili. Nel primo caso la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore a "completare" le lacune riscontrate utilizzando ai fini della dimostrazione della esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati ovvero della inesistenza di componenti negativi dichiarati anche presunzioni semplici (praesumptio hominis) rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.. Nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare la attendibilità -e dunque la utilizzabilità, ai fini dell'accertamento- anche degli "altri" dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che in questo caso la Amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto od in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.
- in caso di irregolarità formali delle scritture contabili così come nel caso in cui i dati contabili -alla stregua dell'esame dei documenti commerciali o di prove presuntive- evidenzino una infedeltà o un difetto di veridicità è, pertanto, legittimo il ricorso (secondo la gravità ed estensione del deficit di attendibilità) al metodo induttivo puro od analitico-extracontabile di accertamento da parte

- dell'Amministrazione finanziaria, nonché l'impiego, ai fini della determinazione dei maggiori ricavi, *“dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, tra i quali sono compresi il volume di affari dichiarato dallo stesso contribuente e la redditività media del settore specifico in cui opera l'impresa sottoposta ad accertamento”* (Corte cass. V sez. 6.8.2002 n. 11813, cui adde V sez. 7.5.2007 n. 10344), specificandosi ulteriormente che *“la rideterminazione del ricarico, operata in base a dati non privi di concretezza –quali i prezzi unitari di acquisto e di vendita, l'incidenza di ciascun prodotto sul costo del venduto, il ricarico medio riscontrato nel settore di appartenenza sulla scorta di un'analisi a campione per gruppi merceologici omogenei e il raffronto con i prezzi di vendita – costituisce operazione senz'altro legittima in quanto finalizzata alla ricostruzione del volume di affari, salva la eventuale riduzione da parte del giudice tributario del maggior reddito accertato in caso di insufficienza o inadeguatezza del campione”* (Corte cass. V sez. 18.9.2003 n. 13816);
- la scelta del diverso calcolo della percentuale di ricarico applicata sui generi venduti, mediante *“media aritmetica semplice”* (comparazione tra prezzi di acquisto e di vendita di alcuni generi merceologici) ovvero mediante *“media aritmetica ponderata”* (comparazione tra prezzi di acquisto e vendita relativi a gruppi merceologici omogenei concernenti i beni commercializzati dalla impresa), non costituisce oggetto di specifica previsione legislativa, rimanendo pertanto escluso che la scelta di uno piuttosto che dell'altro possa integrare una violazione di norme di diritto (cfr. Corte cass. V sez. 20.11.2001 n. 14576: id. V sez. 16.12.2009 n. 26312): la scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria del criterio di determinazione della percentuale di ricarico deve, tuttavia, rispondere a canoni di coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento, essendo consentito il ricorso al criterio della *“media aritmetica semplice”* in luogo della *“media ponderale”* quando risulti l'omogeneità della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal

ricarico medio (cfr. Corte cass. V sez. 23.1.12003 n. 979; id. V sez. 19.6.2009 n. 14328; id. V sez. 16.12.2009 n. 26312; id. V sez. 28.4.2010 n. 10148)

- il controllo di logicità sulla scelta ed applicazione del criterio di calcolo per il ricarico si estende anche alla congruità del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di rivendita e di acquisto, non potendo arbitrariamente limitarsi il campione ad alcuni articoli soltanto ma dovendo riferirsi—in relazione agli elementi conoscitivi acquisiti nel corso della indagine svolta dall'Ufficio accertatore—a tutte le merci commercializzate dalla impresa risultanti dall'inventario generale (cfr. Corte cass. n. 979/2003 cit.; id. V sez. 20.3.2009 nn. 6849 e 6852) o comunque ad un *“gruppo significativo, per qualità e quantità dei beni”* oggetto dell'attività di impresa, anche senza estendersi necessariamente alla totalità dei beni (cfr. Corte cass. V sez 13.3.2009 n. 6086. Vedi Corte cass. V sez. n. 13816/2003 cit. per cui la *“insufficienza o inadeguatezza del campione”* è oggetto di sindacato da parte del giudice del merito il quale, nell'esercizio dei propri poteri, può modificare e determinare anche una riduzione del reddito accertato induttivamente dall'Ufficio).

1.2 Tanto premesso, la critica che viene svolta nei confronti della sentenza impugnata è incentrata sul rilievo per cui il mero scostamento della percentuale di ricarico non potrebbe ex se costituire prova presuntiva legittimante il metodo analitico-induttivo ed in assenza di riscontrate irregolarità formali nelle scritture contabili, l'accertamento fiscale fondato esclusivamente su detto scostamento verrebbe di fatto a risolversi in una applicazione del metodo induttivo puro (art. 39co2 Dpr n. 600/73) in difetto dei presupposti di legge.

1.3 La censura come sopra formulata è infondata, non cogliendo nel segno il nucleo fondante della decisione della CTR.

La CTR della Campania, infatti, non si è limitata a richiamare la costante giurisprudenza di questa Corte secondo cui lo scostamento della percentuale di ricarico praticata dalla impresa rispetto alla media statistica dei ricarichi rilevata nel settore

merceologico nel medesimo periodo, non è ex se fondativo della prova presuntiva di maggiori ricavi (non assurgendo la mera valutazione statistica a “fatto storico certo” dal quale possono trarsi per via induttiva conoscenze in ordine al fatto ignorato), salvo il caso in cui la oggettiva abnormità ed irrazionalità del ricarico dichiarato dalla impresa raggiunga livelli tali da privare di ogni attendibilità i dati esposti nella dichiarazione (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 5870 del 14/04/2003*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 26388 del 05/12/2005*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 641 del 13/01/2006*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 6577 del 12/03/2008*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 20201 del 24/09/2010*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 21714 del 22/10/2010*), ipotesi quest’ultima che, peraltro, legittimerebbe il ricorso al metodo induttivo puro; ma i Giudici di merito hanno invece radicato la propria statuizione di legittimità degli avvisi di accertamento, sullo specifico elemento riferibile esclusivamente alla effettiva condotta economica tenuta dalla impresa nel corso del triennio 2005-2007, rilevando, indipendentemente da ogni riferimento a medie statistiche di settore, che la società contribuente aveva tenuto un comportamento anomalo, praticando nel corso dell’anno 2006 una riduzione di oltre il 20% della percentuale di ricarico che aveva normalmente applicato nel precedente e successivo anno 2005 e 2007, senza che tale anomalia gestionale avesse trovato riscontro in fenomeni di contingenza economica determinati da calo della domanda, difficoltà negli approvvigionamenti, esigenze di smaltimento di magazzino. Gli ulteriori elementi indiziari (sproporzione tra valore delle rimanenze e volume di fatturato) che, secondo i ricorrenti, non avrebbero dovuto essere considerati ai fini della verifica dei presupposti legittimanti il ricorso al metodo analitico-induttivo, costituiscono al contrario ulteriori elementi di riscontro della inaffidabilità dei dati inerenti i corrispettivi indicati nelle fatture attive (ferma invece l’attendibilità del dato emergente dalle fatture passive ed in generale dei costi di produzione in quanto sostanzialmente non difformi da quelli rilevati negli altri anni).

Non si è dunque in presenza di un rilievo fiscale fondato su un dato statistico estrinseco ed astratto rispetto alle circostanze concrete in cui opera la impresa verificata, ma su un fatto storico (perdita di esercizio correlata alla diminuita percentuale di ricarico) che, se pure certamente verificabile nella vita della impresa, tuttavia, nel caso specifico, si palesa come anomalia nella gestione economica, in quanto riferibile alla drastica

riduzione della percentuale di ricarico applicata sui prodotti venduti, non altrimenti apprezzabile alla stregua di circostanze obiettive attinenti l'andamento del mercato o le strategie d'impresa.

1.4 Sulla base dell'elemento fattuale indicato i Giudici territoriali hanno ritenuto configurabile la prova presuntiva dei maggiori ricavi/redditi, richiesta dall'art. 39collett. d) Dpr n. 600/73 e dall'art. 54co2 Dpr n. 633/72, con valutazione di merito non sindacabile in sede di legittimità, prova in quanto tale idonea "ex se" a fondare l'accertamento con metodo analitico-induttivo (sulla sufficienza della "condotta commerciale anomala" a giustificare tale tipo di accertamento: Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 21536 del 15/10/2007; id. Sez. 5, Sentenza n. 26167 del 06/12/2011).

2. Con il *secondo motivo* di ricorso viene dedotto il vizio di violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360col n. 3 c.p.c.

Sostengono i ricorrenti che il mero scostamento della percentuale di ricarico non fornirebbe i requisiti ex art. 2729 c.c. per integrare una prova presuntiva, mentre gli ulteriori elementi indiziari a riscontro inficerebbero la efficacia probatoria dell'anomala condotta economica della impresa in quanto non pertinenti o addirittura dimostrativi di fatti contraddittori rispetto alla presunzione del maggiore imponibile.

3. Con il *terzo motivo* i ricorrenti censurano la sentenza di appello per vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360col n. 5 c.p.c. riproponendo sotto il profilo del diverso vizio di legittimità le medesime critiche svolte nel precedente motivo.

4. I motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto entrambi diretti a confutare gli elementi probatori posti a fondamento del decisum.

4.1 Quanto alla efficacia probatoria presuntiva riconducibile alla anomala condotta commerciale tenuta dalla società, la critica dei ricorrenti non centra il bersaglio in quanto tutta ~~incentrata~~ <sup>basata</sup> sulla inidoneità indiziaria del parametro statistico della media dei prezzi di settore che, come sopra chiarito, non è stato affatto utilizzato dalla CTR campana, avendo valutato i Giudici di merito la concreta condotta economica tenuta nel corso triennio 2005-2007 dalla società, ed avendo desunto -in mancanza di qualsiasi elemento idoneo a giustificare il diverso comportamento commerciale- dal fatto anomalo della drastica riduzione della percentuale di ricarico applicata al venduto nell'anno 2006, la prova presuntiva della inaffidabilità dei dati concernenti i ricavi esposti in dichiarazione e correlativamente la prova del fatto ignorato della maggiore base imponibile rispetto a quella indicata nelle dichiarazioni fiscali.

4.2 Anche la critica riferita alla valutazione compiuta dai Giudice territoriali della sproporzione tra volume di affari e giacenze riscontrate nel periodo di imposta 2006 è infondata, tenuto conto che proprio la abnorme divaricazione tra acquisti e fatturato di vendita costituisce un ulteriore aspetto di anomalia nella conduzione della impresa, che conferma e non smentisce la perdita di esercizio determinata dalla minore percentuale di ricarico praticata: la sproporzione tra giacenze e volume di affari è in sostanza la conseguenza della anomala riduzione del ricavo sul fatturato. L'ipotesi alternativa prospettata nel motivo di ricorso, secondo cui l'incremento delle rimanenze sarebbe stato determinato da una contrazione della domanda che avrebbe a sua volta determinato l'impresa a praticare prezzi al ribasso, è per l'appunto una mera astratta ipotesi che, per un verso non risulta sia stata dedotta e discussa nei gradi di merito, e per altro verso risulta smentita e comunque indimostrata nella premessa, atteso che la riduzione della percentuale di ricarico assume carattere di "anomalia" proprio in difetto di allegazione e prova di elementi giustificativi quali una flessione della domanda della tradizionale clientela della società, una crisi economica dell'intero settore commerciale, la esigenza della impresa di acquisire attraverso una politica concorrenziale limitata nel tempo altri

- settori di mercato, la esigenza della impresa di dover smaltire rapidamente eccedenze di magazzino in caso di beni deperibili od a rischio di obsolescenza.

4.3 Non inficia lo schema logico presuntivo adottato dalla CTR la circostanza -del tutto inconferente rispetto all'anomala condotta economica accertata- concernente l'apporto finanziario dei soci, ritenuto dai Giudici di merito incompatibile con i redditi da quelli dichiarati nel precedente anno 2005. Indipendentemente dalla inesatta rilevazione di detti apporti (la CTR fa riferimento ad un importo complessivo di € 782.455,64 "*proveniente anche dagli anni pregressi*"; i ricorrenti precisano che l'apporto dei conferimenti relativi all'anno 2006 era pari ad € 9.787,10 e dunque del tutto compatibile con i redditi dichiarati nel 2005 da ciascun socio, per un ammontare circa di € 50,000,00), non risulta dalla lettura del ricorso e della sentenza che tali conferimenti abbiano costituito oggetto di ripresa fiscale, e comunque l'errore in cui è incorsa la CTR nella valutazione di tale elemento circostanziale, sia in ordine all'effettivo importo, sia in ordine alla concluzione indiziaria rispetto alla prova dei maggiori ricavi societari, non è tale da inficiare il giudizio probatorio sugli altri elementi indiziari posti a fondamento della decisione.

4.4 La critica formulata dai ricorrenti si rivolge anche alla scelta del criterio adottato dalla CTR per rideterminare la percentuale di ricarico da applicare all'anno 2006, in quanto i Giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto che l'attività economica svolta dalla impresa aveva ad oggetto un tipo di lavorazione "*sostanzialmente omogenea*".

La censura appare per un verso inammissibile, in quanto fa valere attraverso il vizio di violazione di norme di diritto il diverso vizio logico di motivazione con il quale deve essere censurato l'errore di applicazione di un criterio di calcolo matematico (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 26312 del 16/12/2009*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 23096 del 14/12/2012*), e per altro verso appare inconferente rispetto all'asserito illegittimo utilizzo da parte dell'Ufficio del metodo di accertamento induttivo-puro anzichè analitico-induttivo, atteso che la scelta del criterio di calcolo della percentuale (media aritmetica ; media

- ponderata) viene a parametrarsi sulla tipologia dei generi merceologici e sul rapporto
- proporzionale tra le quantità degli stessi, e non anche in relazione alla maggiore o minore, parziale o globale, inattendibilità dei dati contabili della impresa che invece rileva ai fini della applicazione del metodo di accertamento (cfr. Corte cass. Sez. 5, *Sentenza n. 7653 del 16/05/2012*; id. Sez. 5, *Sentenza n. 3197 del 11/02/2013*).

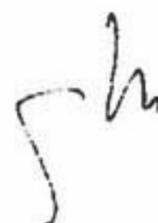
Nella specie la CTR, con motivazione non perspicua ma non censurata sul punto, ha ritenuto che la “sostanziale omogeneità” dei prodotti commercializzati dalla impresa (affermazione puntualmente motivata in sentenza -contrariamente a quanto affermato dai ricorrenti- con riferimento alla natura dell’attività economica esercitata dalla società consistente nel “trattamento e rivestimento dei metalli”), che legittima secondo la giurisprudenza della Corte proprio la adozione del criterio della semplice media aritmetica, non consentiva di optare per tale modalità di calcolo (che era stata applicata dall’Ufficio finanziario nell’avviso di accertamento) in quanto “*non supportata dall’indicazione di medie di settore*”, ed ha quindi ritenuto di applicare la minore percentuale di ricarico tra i due anni 2005 e 2007 in comparazione, con esito evidentemente più favorevole ai contribuenti.

Orbene <sup>nessun</sup> ~~alcun~~ elemento probatorio è stato addotto dai ricorrenti in ordine alla asserita diversità merceologica dei prodotti commercializzati o in ordine alla inadeguatezza del campione di merce rilevato, o ancora in relazione alla inesatta rilevazione della percentuale di ricarico determinata per l’anno 2005 in modo indifferenziato per tutti i prodotti commercializzati dalla società (percentuale inferiore a quella dell’anno 2007, ed utilizzata dalla CTR per la determinazione dei maggiori ricavi concernenti l’anno 2006), con la conseguenza che anche tale censura si rivela priva di fondamento.

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, non occorrendo disporre in ordine alle spese di lite in difetto di difese svolte dalla parte intimata.

**P.Q.M.**

La Corte :



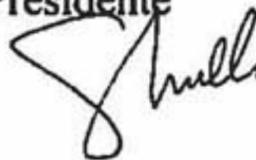
- rigetta il ricorso proposto da s.r.l. e dai soci ed

Così deciso nella camera di consiglio 24.2.2014

Cons. est.



Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
L. 2 LUG. 2014

Il Funzionario Giudiziario  
Marcello SARAGONA



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello SARAGONA