

Giustizia tributaria e accertamenti induttivi basati sulle percentuali di ricarico

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 19 Novembre 2008

Approfondimento sulla giustizia tributaria relativa agli accertamenti analitici induttivi basati sulle percentuali di ricarico.

Ci siamo in precedenza occupati della validità degli **accertamenti analitici induttivi** basati sulle cc.dd **percentuali di ricarico**.

Riteniamo sia assolutamente il caso di tornare sull'argomento, posto che la **produzione giurisprudenziale** è abbastanza copiosa, e che dunque possiamo essere di valido aiuto a tutte le aziende che si trovino a dover fronteggiare tali tipi di accertamenti.



Mai da sole le percentuali di ricarico

Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza della Corte, tale da giustificare l'accoglimento del ricorso del contribuente in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile, l'affermazione secondo cui **le percentuali di ricarico elaborate dall'Amministrazione non costituiscono, di per sé, un fatto noto da cui si possa dedurre il "fatto ignoto" costituito dal reddito dell'impresa**, salvo prova contraria a carico del contribuente.

È infatti necessario che le percentuali di ricarico siano ancorate a specifiche circostanze che possono far presumere l'omessa dichiarazione di corrispettivi.

(Cassazione, sentenza n. 25200/08)

Calcoli corretti in presenza di articoli eterogenei

Deve ritenersi **insufficientemente motivato l'avviso di accertamento** tramite il quale l'Amministrazione finanziaria rettifichi l'imponibile dichiarato dal contribuente e ne ricostruisca induttivamente l'entità ricorrendo all'utilizzo delle percentuali di ricarico **omettendo di adottare il criterio della media aritmetica ponderata** in luogo della media semplice all'esito della presenza di articoli e merci eterogenei.

(Cassazione, sentenza n. 24434/08)

Il ricarico è frutto della media

Le **percentuali medie di ricarico** applicate alla merce venduta da **aziende della medesima categoria**, proprio per il fatto di essere medie, non sono **da sole** idonee a costituire il fatto noto da cui sia consentito dedurre il fatto ignoto (guadagno dei singolo esercente).

(Cassazione, sentenza n. 16862/08)

Il ricarico medio non è un fatto notorio

Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità l'inammissibilità della rettifica della dichiarazione del contribuente sulla **mera divergenza fra la percentuale di ricarico riscontrata e quella media del settore di appartenenza**.

Tale circostanza, estrapolata da un semplice dato statistico, non assume infatti valenza di presunzione fornita dei caratteri di gravità, precisione e concordanza non essendo suscettibile di integrare un fatto 'noto - storicamente provato - dal quale argomentare il fatto ignoto.

(Cassazione, sentenza n. 15416/2008)

Elementi da coordinare con le prove del contribuente

Il **consumo di carburante** costituisce un **fatto certo e noto** da cui è legittimo **dedurre**, per presunzione, con accertamento analitico-sintetico, l'esistenza di un **proporzionale giro d'affari** secondo parametri medi elaborati dalla Amministrazione; tuttavia, il giudice di merito **deve tener conto delle spiegazioni** addotte dal contribuente (nel caso di specie vetustà dei veicoli utilizzati e incidenza dei viaggi a vuoto).

(Cassazione, sentenza n. 10277/08)

Rilevante lo scostamento significativo con il settore

La disciplina dell'accertamento accorda all'Amministrazione finanziaria la facoltà di rideterminare induttivamente il reddito del contribuente anche in presenza di situazione contabile formalmente corretta laddove le scritture possano ritenersi, complessivamente, non attendibili avuto riguardo ai comportamenti antieconomici tenuti dal soggetto verificato sì da sollevare fondati dubbi sulla veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, anche sulla scorta di presunzioni semplici, maggiore materia

imponibile, con relativa inversione dell'onere probatorio.

(Cassazione, sentenza n. 417/08)

Coerenza necessaria nelle percentuali di ricarico

Il mero calcolo delle percentuali di ricarico effettuato sulla base di elementi oggettivi contestati dal contribuente non è suscettibile di legittimare l'Amministrazione finanziaria alla determinazione in via induttiva del reddito imponibile laddove tale operazione abbia costituito **l'esclusivo** fondamento della pretesa erariale (nella specie, il contribuente ha rilevato l'incongruenza dei dati presi a base del calcolo eseguito in sede di verifica e di redazione del p.v.c. con l'insussistenza degli di determinati articoli considerati dai verbalizzanti).

(Commissione Tributaria Regionale Torino, sentenza n. 21/XXVII/08)

Il valore giuridico delle percentuali di ricarico

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riferimento all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i **valori percentuali medi del settore** non rappresentano un "fatto noto" storicamente verificato, sul quale è possibile fondare una presunzione di reddito ex art. 2727 del codice civile, ma, piuttosto, il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa soltanto una regola di esperienza. Pertanto tali valori, **se non confortati da altre risultanze**, sono inidonei ad integrare i presupposti di cui all'art. 39 non costituendo presunzioni "gravi e precise", in quanto indicano, diversamente dai risultati valutativi emergenti da medie elaborate con riferimento all'andamento economico della specifica impresa interessata, solo in via ipotetica la redditività dell'impresa (nel caso di specie è stato però ritenuto che il giudice di merito avesse correttamente motivato il ricorso alle

percentuali di ricarico “attraverso il raffronto fra i prezzi di acquisto e vendita di quei beni per i quali tale raffronto era stato possibile”).

(Cassazione, sentenza n. 10960/07)

Quali ricarichi per le società in crisi

Il giudice ha facoltà di valutare, nel contesto della prova per presunzioni, come il fatto ignoto possa ricondursi a conseguenza ragionevolmente probabile del fatto noto e non quale unica conseguenza possibile vincolata ad un legame di necessità assoluta ed esclusiva. Ciò comporta la legittimità dell'iter-logico giuridico che ha condotto il giudice del merito a ritenere - secondo una regola di comune esperienza – la congruità e verosimiglianza della **riduzione della percentuale di ricarico** in considerazione dello stato di insolvenza e decozione dell'impresa.

(Cassazione, sentenza n. 6549/08)

Nulle le verifiche fondate solo sui ricarichi

L'ordinamento tributario accorda all'Amministrazione finanziaria differenti facoltà nell'ambito dell'esercizio del potere di accertamento, consentendo la determinazione del reddito imponibile del contribuente con metodo analitico, sintetico ovvero induttivo - nell'ossequio delle rispettive condizioni previste dalla legge. Pur tuttavia, laddove per le modalità concretamente seguite l'accertamento in questione possa complessivamente ricondursi alla fattispecie dell'accertamento analitico, la ricostruzione in via induttiva della materia tassabile operata in base alla mera matematica applicazione delle percentuali di ricarico, non suffragata dai elementi di riscontro obiettivo, non è idonea a soddisfare i requisiti minimi in punto di motivazione dell'atto impositivo che, conseguentemente, deve ritenersi illegittimo e meritevole di annullamento.

(Commissione Tributaria Regionale Puglia, sezione di Bari n. 390/XXII/07)

Insufficienti i parametri statistici

Costituisce principio consolidato che consente il rigetto in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile del ricorso dell'Amministrazione, l'affermazione secondo cui le percentuali di ricarico non costituiscono un fatto certo e noto da cui possa essere dedotto il fatto non noto, ma solo estrapolazioni statistiche di realtà non omogenee da cui deriva una regola di esperienza, in base alla quale è lecito ritenere meno frequenti i casi (che pure si verificano) che molto si allontanano dai valori medi, rispetto a quelli che ad essi si avvicinano. Perciò le percentuali di ricarico non sono di per sé idonee a costituire le presunzioni "gravi e precise" relative ad una specifica impresa, in grado di giustificare un accertamento induttivo che disattenda la contabilità regolarmente tenuta (nel caso di specie è stato ritenuto che la deduzione del Fisco secondo cui un bar pasticceria non poteva scendere sotto la soglia minima di redditività del 170 per cento non fosse tale da determinare un'inversione dell'onere della prova che facesse carico al contribuente di fornire la prova contraria).

(Cassazione, sentenza n. 22938/07)

Percentuale di ricarico e onere della prova

L'orientamento pacifico e costante della giurisprudenza di legittimità disconosce la natura di fatto noto - storicamente dimostrato - alle risultanze statistiche degli accertamenti fondati sui parametri tali da poter fondare una prova per presunzioni. Conseguentemente, è viziato da illegittimità l'avviso di accertamento il quale tragga origine dal mero scostamento dei dati reali dichiarati dal contribuente rispetto a quelli relativi alla media del settore senza che l'Amministrazione finanziaria, sul quale grava l'onus probandi, suffraghi la pretesa fiscale con ulteriori elementi ed indizi tali da suggerire l'inattendibilità dei dati riscontrati rispetto all'ausilio statistico.

(Cassazione, sentenza n. 19556/07)

L'utilizzo di dati di altri esercizi

L'accertamento dell'incidenza del costo delle materie prime sull'intero ammontare degli acquisti di un determinato periodo d'imposta può consentire all'Amministrazione finanziaria di utilizzare tale dato anche per differenti periodi d'imposta avuto riguardo all'invarianza della natura dell'attività d'impresa esercitata dal contribuente.

Fermo restando il divieto di *praesumptio de praesumpto*, non potendosi trarre il fatto ignoto da altro fatto - a propria volta ignoto - ritenuto sussistente in via di esclusiva deduzione logica, l'accertamento soggiace alle disposizioni generali in tema di onere della prova, salvo che la legge

tributaria disponga l'individuazione di circostanze che possano assumere veste di fonte di presunzione.

(Cassazione, sentenza n. 22531/07)

La contabilità corretta allontana le percentuali di ricarico

Costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile del ricorso dell'Amministrazione l'affermazione secondo cui i risultati economici del contribuente difforni dalle percentuali medie di ricarico di settore **non sono elemento sufficiente** per disattendere **scritture contabili formalmente regolari**.

(Cassazione, sentenza n. 14252/07)

Ti può interessare anche: [Accertamento induttivo e determinazione percentuale di ricarico](#)