
Percentuali di ricarico sballate legittimano l'accertamento

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 12 Giugno 2014

anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente, soltanto quando raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza

Con la sentenza n. 7645 del 2 aprile 2014 (ud. 27 gennaio 2014) la Corte Suprema di Cassazione ha confermato che *“in tema di accertamento induttivo nell'ipotesi in cui risulti una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente, soltanto quando raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità (Cass. 20201/10). Inoltre, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva deve avvenire adottando un criterio che sia:*

- (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame;*
- (b) applicato ad un campione scelto in modo appropriato;*
- (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni. (Cass. 3197/13)”.*

Brevi note

Da sempre, nelle piccole e medie imprese commerciali e artigiane e fra i lavoratori autonomi, l'unica vera forma di evasione è rappresentata dalla mancata contabilizzazione dei ricavi o compensi.

Se nei confronti delle grandi imprese è più facile imbattersi nell'elusione piuttosto che nell'evasione, nelle piccole e medie imprese, spesso, l'unica vera forma di sottrazione degli utili all'Erario è data dalla mancata contabilizzazione nelle scritture contabili dei corrispettivi incassati, che, spesso, pertanto, non lascia traccia.

Fino al 1973, l'accertamento nei confronti di questi soggetti avveniva sulla base della stima globale del volume d'affari, tenuto conto delle dimensioni, del numero dei dipendenti, di tutti quegli elementi che si suole chiamare *“caratteristiche extracontabili”*.

Con la riforma fiscale del 1973 fondata sulla obbligatorietà delle scritture contabili (che ha imposto a tutti

i contribuenti, senza distinguere la piccola impresa dalla grande azienda, tutta una serie di obblighi, la cui correttezza, almeno sul piano formale, costituiva un alibi, per impedire, o quanto meno, attenuare l'efficacia dei controlli indiretti) la ricostruzione indiretta ha segnato il passo.

L'esigenza di abbandonare il principio di analiticità a favore dei cd. controlli indiretti, sia pure per talune categorie di contribuenti, è stata comunque avvertita da lungo tempo nella maggior parte degli uffici finanziari.

Come è noto, con l'art. 62-*sexies* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni nella L. 29.10.1993, n. 427 è stata introdotta una importante disposizione, recante una modifica sostanziale all'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/73 e all'art. 54 del D.P.R. n. 633/72.

Tale norma ha ampliato il ricorso al sistema presuntivo disponendo, fra l'altro, che gli accertamenti possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, fornendo così agli uffici un *grimaldello* per scardinare contabilità inattaccabili dal punto di vista formale.

Obiettivo dichiarato del controllo delle piccole e medie imprese è quello di ricostruire credibilmente i ricavi corrispondenti agli acquisti effettuati a fronte di quelli annotati in contabilità e dichiarati sia ai fini I.V.A. che delle imposte sui redditi.

I verificatori, riscontrati eventuali *indizi di evasione* (consistenza di cassa superiore al totale degli importi registrati, concentrazione dei corrispettivi negli ultimi giorni del periodo di liquidazione dell'Iva, presenza in magazzino di materiale non coperto da fattura, elevati finanziamenti del titolare, inattendibile distribuzione degli approvvigionamenti nel corso dell'anno, distribuzione dei corrispettivi troppo uniforme nel tempo che non tiene conto, ad esempio, della maggiore domanda che si registra in determinati giorni e periodi - sabati, festività natalizie, pasquali...), procedono alla ricostruzione del volume d'affari.

La percentuale di ricarico non è altro che *“la maggiorazione che l'impresa applica al prezzo di acquisto per determinare il prezzo di vendita”* . Se *“a prima vista il calcolo sembra semplice...è però molto complicato in aziende che trattano una grande tipologia di merci diverse...e si complica ancora per le imprese che operano con carattere di stagionalità, ed hanno periodi di saldi e liquidazioni, in cui i margini di ricarico sono notevolmente inferiori. Quando ci sono questi sbalzi occorre che le percentuali di ricarico siano ponderate, cioè tengano conto delle diverse quantità di beni venduti ed eventualmente delle diverse fasce di prezzo praticate nel corso dell'anno, a seconda dell'esistenza o meno di periodi di liquidazione...In concreto i calcoli suddetti possono dare luogo a difficoltà, che inducono talvolta gli uffici finanziari a prendere scorciatoie, calcolando medie aritmetiche semplici tra percentuali di ricarico relative a beni venduti in quantità diverse od incorrendo in altri vizi metodologici che spesso provocano l'annullamento dell'accertamento in sede contenziosa”* .

È *“nel calcolo di tale percentuale di ricarico che si dovrà porre la massima attenzione affinché i dati fattuali assunti a base della presunzione siano incontrovertibili: le componenti di costo (cioè tutte quelle*

misurabili) siano tenute in considerazione, i prezzi di vendita e di acquisto di tali componenti siano riferibili almeno alla medesima annualità verificata, le eventuali incertezze estimative siano risolte in contraddittorio con il contribuente, il riferimento a valori medi e₃ statistici sia ridotto al minimo, le condizioni personali del contribuente siano prese in considerazione” .

Ma le rimanenze per quasi tutti i soggetti che operano nei confronti di consumatori finali, anche in contabilità ordinaria, costituiscono il cd. tappo o la fisarmonica: basta aumentarle o diminuirle che aumenta o diminuisce il reddito; il tutto, naturalmente, in spregio all'art. 15 del D.P.R.n.600 del 73 che indica le modalità esatte di compilazione del libro inventari, ridotto oggi, per questi soggetti, ad una fotocopia del bilancio.

E di fatto tutto ciò rende diverse le percentuali di ricarico dello stesso contribuente, in anni ravvicinati, senza una ragione plausibile. E spesso, proprio, l'assenza di inventario corretto rende difficile il calcolo della percentuale di ricarico ponderata.

Rileviamo che con la sentenza n. 26312 del 16 dicembre 2009 (ud. del 21 ottobre 2009), la Corte di Cassazione ha già affrontato la problematica delle percentuali di ricarico. In sintesi, le affermazioni di principio contenute sono le seguenti:

- *“l'affermazione di principio, formulata in termini assoluti, secondo la quale la presunzione formulata in base alla media semplice e non in base alla media ponderata non ha i requisiti di gravità precisione e concordanza, e quindi non può essere utilizzata ai fini dell'accertamento è in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non v'è motivo di discostarsi, secondo la quale il ricorso al sistema della media semplice, anzichè a quello della media ponderale, non è legittimo quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quello risultante dal ricarico medio (Cass. n. 979/2003). In altri termini, non si può escludere a priori la valenza indiziaria del ricarico medio, in relazione alle vendite effettuate a nero, al fine ricostruire i margini di guadagno realizzato su queste ultime, a meno che il contribuente non eccepisca, o comunque non risulti in punto di fatto, che l'attività commerciale sottoposta ad accertamento abbia ad oggetto prodotti con notevole differenza di valore e che quelli maggiormente venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quello risultante dal ricarico medio. In mancanza di questo presupposto, che nella specie non risulta invocato o eccepito, la presunzione che la percentuale di ricarico applicata sulla merce venduta in evasione di imposta sia uguale a quella applicata sulla merce commercializzata ufficialmente è del tutto legittima, a meno che non sia il contribuente a farsi carico di dimostrare di avere venduto a prezzi inferiori le merci non documentate. Se così non fosse, il contribuente che produce e/o commercializza a nero e vende prodotti omogenei, beneficerebbe di un bonus fiscale per cui anche quando viene accertata l'attività clandestina non sarebbe possibile quantificare l'imposta dovuta. Una sorta di premio per aver operato illegalmente, che, oltretutto, vanificherebbe ogni accertamento che porti alla luce attività occulte. D'altra parte, a fronte della presunzione che anche la merce commercializzata a nero sia stata oggetto del medesimo ricarico di quella commercializzata ufficialmente, non sono*

stati prospettati validi argomenti di segno contrario, se non quello generico e non pertinente, per carenza del presupposto, della necessità di fare riferimento alla media ponderale. Quindi, nell'accertamento tributario fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, il ricorso al criterio della media aritmetica semplice, in luogo della media ponderale è consentito quando risulti l'omogeneità della merce (circostanza la cui valutazione costituisce apprezzamento di merito, incensurabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge) o non sia eccepita la disomogeneità (v. Cass. n. 14328/2009). Sul piano dell'onere della prova, il presupposto della disomogeneità della merce, in relazione al quale è richiesta una prova più rigorose ed elaborata, deve essere provato, e prima ancora eccepito, dal contribuente”;

- secondo la giurisprudenza della Corte, *“... in tema di accertamento dell’IVA, il ricorso al metodo induttivo è ammissibile anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, il quale autorizza l’accertamento anche in base ad altri documenti o scritture contabili (diverse da quelle previste dalla legge) o ad altri dati e notizie raccolti nei modi prescritti dagli articoli precedenti, potendo le conseguenti omissioni o false o inesatte indicazioni essere indirettamente desunte da tali risultanze ovvero anche in esito a presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti (Cass. n. 7184/2009)”.*

Rileviamo ancora sul punto che con sentenza n. 4952 del 28 marzo 2012 (ud. 9 febbraio 2012) la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo il comportamento dell’ufficio che ha applicato, in sede di accertamento, la percentuale di ricarico praticata dal contribuente in un anno diverso rispetto a quello accertato. La Corte rileva, innanzitutto, che già la CTR aveva ritenuto corretta la determinazione induttiva del reddito operata dall’Ufficio sulla base del costo del venduto nell’anno 2003 affermando di condividere i principi di cui alla sentenza di questa Corte n. 27008/2007. Di seguito, la Corte fa propri i già affermati nella sentenza n. 5049 del 2 marzo 2011, secondo cui *“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, i principi di inerenza dei dati raccolti ad un determinato e specifico periodo di imposta e di effettività della capacità contributiva escludono la legittimità della ‘supposizione della costanza del reddito’ in anni diversi da quello in cui è stata accertata la produzione, ma non precludono all’Amministrazione finanziaria di avvalersi, nell’accertamento del reddito (o del maggior reddito), di dati o notizie comunque raccolti, con la conseguenza che la percentuale di ricarico può essere legittimamente determinata con riferimento alla dichiarazione del contribuente relativa al periodo di imposta precedente, a fronte di un volume di vendite accertato sulla base di dati afferenti all’esercizio in corso. E ciò anche considerando che la CTR nulla motiva circa l’argomentazione sollevata dall’Agenzia con l’atto di appello circa la insussistenza tra il 2003 ed il 2006 di eventi significativi che potessero avere condizionato le scelte commerciali della ditta in ordine all’ammontare del ricarico”.*

12 giugno 2014

Gianfranco Antico

1 Lupi, *“Manuale giuridico professionale di diritto tributario”*, pag. 559, III edizione, Milano.

2 Lupi, *“Manuale giuridico professionale di diritto tributario”*, pag. 560, III edizione, Milano.

3 Manca, *“Controlli sostanziali – Contabilità regolare e accertamento analitico-induttivo”*, *“Il Fisco”*, n. 9/2001, pag. 3519.