Accertamento presuntivo basato sulla percentuale di ricarico

di Ignazio Buscema

Pubblicato il 23 Gennaio 2015

la determinazione del coefficiente di ricarico, ovvero la differenza fra il prezzo d'acquisto e quello di rivendita di una merce, è un mezzo di cui dispone il Fisco per accertare quanto effettivamente incassati. Il contribuente può contestare il metodo usato dall'Ufficio esponendo gli elementi di fatto indicativi della inattendibilità della media applicata...

Accertamento presuntivo basato sulla percentuale di ricarico

La determinazione del coefficiente di ricarico, ovvero la differenza fra il prezzo d'acquisto e quello di rivendita di una merce, è un mezzo di cui dispone il Fisco per accertare i prezzi effettivamente incassati da un contribuente. Spetta al contribuente che intende contestare il metodo usato dall'Ufficio **esporre gli elementi di fatto indicativi della inattendibilità della media applicata**.

Il tipo di media da impiegare nella ricostruzione del ricarico.

Nella media aritmetica semplice si ha comparazione tra prezzi di acquisito e di vendita di alcuni generi merceologici mentre nella media aritmetica ponderata si ha comparazione tra prezzi di acquisto e vendita relativi a gruppi merceologici omogenei concernenti i beni commercializzati dalla impresa. Orbene, deve ritenersi consolidato l'orientamento giurisprudenziale [1], secondo il quale la rettifica del reddito basata sulle percentuali di ricarico è legittima soltanto se le percentuali stesse, oltre che fondate su dati certi, siano state **ottenute mediante media ponderata** [2] **e non semplicemente aritmetica** [3]. Sussiste l'illegittimità della pretesa erariale nel caso in cui le percentuali di ricarico applicate dall'Ufficio, siano ottenute mediante **semplice media aritmetica,** prendendo a base soltanto alcuni prodotti a campione (assunti apoditticamente dall'Ufficio come più rappresentativi). Al fine di presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati e assoggettati a imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti, al punto che non può considerarsi legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondati sul raffronto fra prezzi di acquisto e di rivendita **operato su alcuni articoli anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento**.

Ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973, nell'accertamento di ricavi non contabilizzati fondato sulle

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

percentuali di ricarico della merce venduta, è normalmente necessario impiegare il **criterio di media ponderale**, giacché il ricorso al criterio della media aritmetica semplice in luogo della media ponderale è consentito quando risulti l'omogeneità[4] della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore e i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio. La percentuale di ricarico non va rideterminata sulla base di un esame dei campioni di merce insufficiente a esprimere le vendite; non è corretto applicare indistintamente la media, così riscontrata, a tutte le merci oggetto dell'attività dell'intimata. L'amministrazione per invocare la media ponderale non può esaminare un campione semplice di merci, ma deve considerare l'inventario generale delle merci costituenti oggetto di attività (Corte di Cassazione sentenza del 17 ottobre 2014, n. 22006).

Medie di ricarico del settore e scostamento

L'Ufficio può procedere ad accertare i maggiori ricavi non dichiarati, ai sensi dell'art. 39, c. 1, lett. d, del DPR n. 600 del 1973 anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta sotto il profilo formale, se la difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente sul costo del venduto rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza sia tale da risultare irragionevole. Il metodo basato sulla percentuale di ricarico per il calcolo della maggiore redditività può assumere dunque la forza probatoria di presunzione qualificata se le difformità delle percentuali di ricarico applicate in concreto rispetto a quellemedie evidenziano uno scostamento tale da rendere inattendibile le risultanze della contabilità e della dichiarazione del contribuente. In caso di contabilità[5] formalmente regolare, l'accertamento[6] analitico-induttivo è legittimo se i valori dichiarati sono abnormi e irragionevoli rispetto agli standard . La difformità tra la percentuale di ricarico applicata e la media di settore **dev'essere abnorme e irragionevole**. In presenza di una contabilità formalmente regolare , la legittimità dell'accertamento, in via analitico-induttiva, di maggiori redditi da parte dell'Ufficio postula l'abnormità e l'irragionevolezza della difformità tra la percentuale diricarico applicata dal contribuente e la media di settore, tale da incidere sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, soprattutto sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente; in presenza di tale situazione, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, anche mediante il ricorso alle percentuali di ricarico, con la conseguenza che l'onere della prova, in siffatta ipotesi, si sposta a carico del contribuente (Cass. 24-09-2014 n.20096 sez. T).

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**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità (Cass. 02-04-2014 n.7645)

L'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto **se essa raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità** (Cass. 06-05-2014 n.9716 sez. T).

L'atto impositivo è valido solo se le percentuali di ricarico, rispetto a quelle riscontrate nel settore di appartenenza, hanno uno scostamento «abnorme», tale cioè, da privare di ogni attendibilità la contabilità. In caso di contabilità regolarmente tenuta, "*l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente, rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, quando essa raggiunga livelli di abnormità, tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità*". Diversamente questa incongruenza rimane sul piano del mero indizio, "*ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei, da soli, a integrare una prova per presunzioni*" (Cass. 19-03-2014 n.6389) .

In presenza di scritture contabili formalmente corrette non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, posto che le medie di settore non costituiscono un fatto noto, storicamente provato, dal quale argomentare, il fatto ignoto da provare. Le medie di settore, infatti, non costituiscono un fatto noto, ma sono soltanto il risultato di una estrapolazione statistica di dati. Pertanto, tali percentuali sono inidonee a integrare gli estremi di una prova per presunzioni, essendo necessario che risulti almeno l'abnormità o l'irragionevolezza della percentuale.*A tal proposito, l'abnormità o l'irragionevolezza è esclusa nel caso in cui lo scostamento sia di pochi punti percentuali.* Sono invalidi gli accertamenti basati sulla base del semplice scostamento del fatturato o del reddito dichiarato dalle imprese di determinate categorie, rispetto a medie e ricarichi elaborati dagli stessi Uffici. Le percentuali di ricarico medio costituiscono presunzioni semplici che, pertanto, devono essere assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza e devono essere desunte da dati di comune esperienza. Non basta dunque, in presenza di scritture in ordine, applicare percentuali di ricarico elaborate autonomamente dagli Uffici ma formalmente diverse da quelle mediamente riscontrate nel settore di appartenenza.(CAS 31-05-2011 n.11985 sez. T)

Accertamento - analitico - saldi - rilevanza

Quando determina maggiori ricavi d'impresa in forza del rilevante scostamento della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto alla media di settore, l'Ufficio **deve tenere conto dello sconto praticato in occasione dei saldi di fine stagione**. La differenza tra le percentuali di ricarico non rappresenta un elemento probatorio. Si tratta di semplice indizio, in ragione del fatto che gli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur se basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei pertanto da soli a integrare la prova per presunzioni (Cass. 30-07-2014 n.17304 sez. T).

Sola giornata di attività aziendale

E' illegittimo l'accertamento induttivo determinato per **media semplice** (anziché **ponderale**) desunta da dati riferiti ad una sola giornata di attività aziendale per di può. risalente a due anni prima rispetto a quella cui si riferisce l'accertamento in cui ne viene fatta applicazione. E' di tutta evidenza infatti che calcolare la media dei ricavi sulla base delle vendite effettuate in una sola giornata e per di più non relativa all'anno oggetto di accertamento non e metodo logico ed in astratto idoneo a fornire attendibile presunzione di ricavi non contabilizzati. Infatti l'andamento delle vendite in un solo giorno può dipendere da infinite variabili che non possono per tale motivo essere estese ad un intero anno specie se trattasi di vendite effettuate in un giorno ricadente in due anni prima di quello in valutazione e attinenti ad una tipologia di merci limitata, rispetto a tutte le varietà trattate dal contribuente (Cass. civ. Sez. V, 10-09-2014, n. 19074).

Percentuali di ricarico e sindacato del giudice

Nell'esame giurisdizionale[8] della rilevanza delle percentuali di ricarico occorre distinguere la valutazione giuridica della prova (presuntiva), dalla verifica della correttezza dei criteri (matematici e statistici)-che presiedono ai singoli diversi sviluppi intermedi che compongono lo schema della prova logica. La scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria[9] del criterio di determinazione della percentuale di ricarico deve rispondere a canoni di coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento per esprimere la preferenza accordata al criterio della **media aritmetica semplice** ovvero della **media ponderata**. 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**[10]. 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. 5' sez.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

18.9.2003 n. 13816)[11].

Il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce (sia in tema di imposte dirette sia in tema di IVA) legittimo presupposto dell'accertamento induttivo, purchè la determinazione della percentuale di ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti, sicchè, qualora il contribuente, in sede di giudizio, contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle critiche proposte, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonchè della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto (Cass. civ. Sez. V, 23-10-2013, n. 24001).

22 gennaio 2015

Ignazio Buscema

1 L'accertamento a carico dell'impresa di ricavi maggiori di quelli denunciati, fondato sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita, qualora tra le percentuali di ricarico vi sia differenza, anche notevole, deve procedere con il sistema della media ponderata (e non di quella aritmetica), tenendo conto del volume di vendite dei singoli prodotti (Corte di Cassazione sentenza n. 17379 depositata il 24 luglio 2009).
2 La scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria del criterio di determinazione della percentuale di ricarico deve 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. 5' sez. 23.1.12003 n. 979; id. 5' sez. 19.6.2009 n. 14328; id. 5' sez. 16.12.2009 n. 26312; id. 5' sez. 28.4.2010 n. 10148).

3 L'adozione del criterio delle percentuali di ricarico e del criterio della **media aritmetica semplice,** in luogo di quella ponderata, **non sono legittime** allorquando il contribuente verificato eserciti attività per le quali sono necessarie comparazioni fra prodotti eterogenei le cui caratteristiche di formazione del costo e del ricavo richiedono distinte valutazioni (Sent. n. 26312 del 16 dicembre 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria).

4 Nell'accertamento di ricavi non contabilizzati ex art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, il ricorso al criterio della media aritmetica semplice in luogo della media ponderale e` 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) **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** (Cass. 19-06-2009 n.14328 sez. T). Con la sentenza n. 7295 dell'11 maggio 2012, la Suprema Corte ha stabilito che anche la media aritmetica semplice può essere posta a fondamento della ricostruzione, da parte dell'Amministrazione, dei ricavi evasi. La Corte di Cassazione, con la decisione citata, ha evidenziato che nessuna disposizione legislativa prevede che, nel calcolo della percentuale di ricarico applicata sulle merci cedute, si debba impiegare la media aritmetica ponderata piuttosto che la media aritmetica semplice. **Conseguentemente, non può assolutamente ritenersi di per sé illegittimo quest'ultimo criterio che è inidoneo a rappresentare i maggiori redditi d'impresa presunti soltanto nel caso in cui sussista una "*obiettiva disomogeneità*" tra i prodotti commercializzati sia sotto il profilo quantitativo, sia sotto quello qualitativo**. Naturalmente, la scelta del criterio da parte Ufficio deve rispondere a canoni di coerenza logica e congruità da riscontare in un adeguato ragionamento.
5La difformità tra la percentuale di ricarico dichiarata e quella media del settore desunta dagli studi di settore può assumere rilievo, nell'ambito di un accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39, c. 2, DPR 600/73. Soltanto se raggiunge livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare da privare la documentazione contabile di ogni

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

attendibilità; in caso contrario, essa rimane sul piano del mero indizio, in quanto gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei, da soli, ad integrare una prova (cfr. da ultimo Cass. Ord. 01/06/2012 n. 8806, in senso conforme Cass. 24/09/2010, n. 20201, Cass.26312/2009, Cass. 2/10/2008 n. 24434, Cass. n. 5870/2003 e n. 15310/2000).
6Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità (cfr. per tutte la sentenza n. 5870 del 2003), la rettifica può essere basata sulla difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e quella mediamente praticata nel settore merceologico di appartenenza: tale

discrasia

è rilevante soltanto qualora raggiunga livelli di

abnormità ed irragionevolezza

tali da inficiare l'attendibilità di una contabilità regolarmente tenuta.

7 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. 02-04-2014 n. 7645).

8 Il giudice tributario può ridurre la percentuale applicata dall'ufficio pur considerando legittimo l'accertamento induttivo operato dall'ufficio (CTR Roma 15-06-2011 n.256 sez. 4).

9 "*In tema di accertamento dei redditi, l'Amministrazione può procedere - ai sensi dell'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 - alla determinazione del reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico. Tuttavia, considerato che tali 'percentuali di ricarico' costituiscono presunzioni semplici, esse devono essere assistite dai requisiti di cui all'art. 2729 del codice civile, essere desunte da dati di comune esperienza ed esplicitate attraverso un adeguato ragionamento*" (Cass., Sez. trib., sentenza n. 15534/2002). Nel caso in esame, l'ufficio si è limitato, a fronte di una contabilità regolarmente tenuta, ad applicare le percentuali di ricarico non solo senza che sussistessero i requisiti dall'art. 2729 c.c. (presunzioni gravi, precise e concordanti) ma senza neanche un adeguato ragionamento. Nel caso in esame l'ufficio non ha valutato **gli indici di deprezzamento del valore delle merci in giacenza** derivante dai dettami della moda, trattandosi di abbigliamento sportivo che, come e` noto, richiede, da un lato, il rinnovamento continuo delle scorte di magazzino, e, dall'altro, **l'esigenza di dover vendere anche sotto costo,** ricorrendo a **frequenti saldi di fine stagione**.(CTR Roma 18-06-2007 n.100 sez. 36).
10 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. 5' 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. 5' sez 13.3.2009 n. 6086; vedi Corte Cass. 5' 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**).
11

Le percentuali di ricarico applicate dall'ufficio per motivare lo scostamento del reddito non erano adeguatamente ponderate alla varietà degli articoli oggetto di vendita. Nella specie, le percentuali di ricarico erano state applicate su categorie (ad esempio, frutta fresca) omogenee dal punto di vista merceologico ma non dal punto di vista commerciale, poiché è massima di comune esperienza che "*la*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

frutta fresca di più largo consumo e di maggiore produzione ha ricarichi inferiori rispetto alla frutta fresca di maggior pregio e di minore vendita" (Corte di Cassazione sentenza n. 26716 del 29 novembre 2013).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D