

Qual'è il valore delle circolari dell'Agenzia Entrate? E le percentuali di ricarico semplice e ponderata? Quale il valore di un Processo verbale di Costatazione? Che valore hanno le dichiarazioni di parte?

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 24 luglio 2009

la Corte di Cassazione ha approfondito importanti principi in materia di: valore delle circolari, percentuale di ricarico semplice e ponderata, valore del P.V.C., valore delle dichiarazioni di parte...

Con sentenza n. 14328 del 19 giugno 2009 (ud. del 28 maggio 2009) la Corte di Cassazione ha avuto modo di fissare una serie di principi su problematiche di rilievo:

1. valore delle circolari;
2. percentuale di ricarico semplice e ponderata;
3. valore del pvc;
4. valore delle dichiarazioni di parte.

Partendo dalla sentenza emessa, vediamo di analizzare il pensiero della Corte.

## Il processo

A seguito di p.v.c. della G. di F., l'allora Ufficio II.DD. di Pescara notificava a F.C. avviso di accertamento per l'anno di imposta 1996, con cui rettificava il reddito dichiarato ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973.

L'avviso in questione si fondava sul rilievo che dalla verifica fiscale erano emersi ricavi non contabilizzati, che erano stati determinati applicando la percentuale di ricarico del 103%.

F.C., deducendo l'omessa verbalizzazione del contraddittorio, l'illegittimità del ricorso alle percentuali di ricarico medio ed il dissesto economico dell'azienda che aveva comportato la soggezione alla procedura di concordato preventivo, presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pescara, la quale accoglieva il ricorso.

Proponeva appello l'ufficio e la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo accoglieva il gravame compensando le spese di giudizio.

Avverso la detta sentenza F.C. ha quindi proposto ricorso per cassazione articolato in tre

motivi. l' Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

## Motivi della decisione

Con la prima doglianza, deducendo il vizio di violazione di legge in relazione alla circolare n. 1 del 1.9.1988 della G. di F., la ricorrente ha censurato la decisione impugnata lamentando che la CTR avrebbe erroneamente avallato il modus operandi degli accertatori, che avevano adottato come metodo di calcolo quello della media aritmetica semplice sulla base della presunta omogeneità della merce venduta e del fatto che le percentuali di ricarico si attestassero su valori simili.

Al contrario - così può riassumersi la doglianza della ricorrente - il metodo da utilizzare avrebbe dovuto essere quello della media ponderata poiché i capi di abbigliamento, rinvenuti presso la ditta, erano completamente differenti per tipologia, materiali e costi, riguardavano distinti periodi dell'anno e costituivano merce soggetta al fenomeno della moda stagionale con prezzi diversi.

Inoltre - ed in tali rilievi si sostanziano le successive due doglianze, articolata la prima sotto il profilo della violazione e/o falsa applicazione dell'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, la seconda sotto il profilo dell'omessa insufficiente contraddittoria motivazione -, la C.T.R. avrebbe fondato la sua decisione su un presupposto falso, vale a dire sulla circostanza inveritiera che l'operazione della G. di F. si sarebbe svolta in contraddittorio con le parti e che la contribuente avrebbe dichiarato che la percentuale di ricarico sarebbe stata del 100%, omettendo di esaminare - e di motivare - sulla circostanza che la C. successivamente con una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà aveva fatto rilevare le numerose inesattezze contenute nel verbale. Al contrario - questa è la conclusione della ricorrente - *"i giudici di seconde cure non avrebbero dovuto attribuire alcuna rilevanza alla sottoscrizione del p.v.c. da parte sua in quanto, al momento non era in grado di comprendere quanto stava accadendo, a causa dello stress determinato dalle indagini della G. di F."*

Per la Corte di Cassazione il ricorso è infondato.

A) Con riferimento alla prima censura in particolare, la Corte rileva innanzitutto l'inammissibilità nella parte in cui la ricorrente denuncia il vizio di violazione di legge, previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione ad una circolare della G. di F., esattamente la n. 1 del 1 settembre 1988, *"presentando quindi, ed erroneamente, un atto amministrativo come norma di diritto. A riguardo, torna utile sottolineare che questa Corte ha già avuto modo di affermare in numerose decisioni che le circolari della P.A. sono atti*

*interni destinati ad indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori e, quindi, hanno natura non normativa, ma d'atti amministrativi, sicchè la loro violazione non è denunciabile in cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (tra le tante Cass. n. 11449/05). In particolare, le circolari dell'amministrazione finanziaria, che non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute, non vincolano nè i contribuenti nè i giudici e non costituiscono fonti di diritto e, quindi, anche sotto tale profilo, ai predetti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità della Corte di cassazione (Cass. n. 16612/08)".*

B) Quanto al profilo di censura, riguardante l'utilizzo della media aritmetica semplice in luogo della media ponderale, utilizzo giudicato corretto da parte della CTR sulla base della ritenuta omogeneità della merce venduta e del fatto che le percentuali di ricarico si attestassero su valori simili, *"deve premettersi che questa Corte ha affermato, in linea generale, la piena legittimità dell'impiego di entrambe le medie (Cass. n. 14576/01), ritenendo non legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderale, soltanto quando fra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (così, Cass. n. 4305/97, n. 279/03)".* Ne consegue che *"la correttezza del ricorso all'uno piuttosto che all'altro sistema consegue ad un apprezzamento, quale la valutazione della omogeneità della merce, che spetta al giudice del merito costituendo una questione di fatto, incensurabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge, onde l'evidente inammissibilità del relativo profilo di censura, E ciò, senza considerare che il ricarico ricavato dai verificatori del 103,9%, e tenuto in considerazione dalla CTR, è praticamente coincidente con il ricarico generalizzato del 100% che la stessa contribuente ha riconosciuto come quello essa praticato su tutta a merce, come risulta dalla dichiarazione resa ai verificatori nel verbale debitamente sottoscritto. Ne deriva che la media, ritenuta corretta dal giudice di merito, è quella sostanzialmente la medesima dichiarata dalla contribuente con rilievo certamente prevalente, in ragione del valore confessorio, rispetto all'adozione in via presuntiva di un metodo di calcolo fondato su un sistema di media piuttosto che sull'altro".*

C) Né sono condivisibili le altre ragioni di doglianza, svolte dalla ricorrente, e fondate per una parte sulla pretesa inveridicità del verbale di constatazione, da essa sottoscritto, e per l'altra sulla pretesa valenza probatoria della sua dichiarazione sostitutiva, riguardo alla quale la CTR non avrebbe adeguatamente motivato. A riguardo, la Corte osserva che i giudici di seconde cure hanno utilmente precisato che l'accennata dichiarazione non valeva *"ad inficiare le risultanze contenute nel verbale giacché l'intero processo verbale di constatazione, essendo redatto da pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro funzioni, rientra nella categoria degli atti pubblici che, ai sensi dell'art. 2700 cod. civ. fanno piena prova sino a querela di falso delle dichiarazioni rese dalle parti e dei fatti che il pubblico ufficiale attesta da lui compiuti"*. Non può dubitarsi quindi che la Commissione di merito non abbia spiegato in modo esauriente le ragioni della sua decisione, con una considerazione che peraltro appare pienamente aderente al principio di diritto affermato da questa Corte, secondo cui *"in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione redatto dai funzionari*

*dell'Ufficio IVA ha natura di atto pubblico, assistito da fede privilegiata ex art. 2700 cod. civ., anche rispetto a quegli atti richiamati esplicitamente nel medesimo processo verbale, che siano stati posti pure in essere da pubblici ufficiali. Ne deriva che, qualora l'interessato voglia contestare la veridicità dell'atto richiamato nel processo verbale, dovrà necessariamente proporre querela di falso" (Cass. nn. 15311/08, 2949/06, 24856/06).*

D) Quanto all'efficacia probatoria della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, rilevano i massimi giudici che *"è principio generale del nostro ordinamento quello secondo cui nessuno può costituire titoli di prova a favore di se stesso, essendo giustificato il sospetto che chi affermi o neghi un dato fatto possa farlo anche contro la verità, mosso dal proprio interesse. Ne deriva che la prova a favore può provenire soltanto da terzi mentre una dichiarazione o un documento provenienti da un soggetto possono essere solo titoli di prova contro di lui".* A supporto, la Corte richiama un proprio precedente, con cui ha già avuto modo di affermare che *"la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà prevista dalla L. n. 15 del 1968, art. 4 ha attitudine certificativa e probatoria, fino a contraria risultanza, nei confronti della P.a. e in determinate attività o procedure amministrative, ma, in difetto di diversa, specifica previsione di legge, nessun valore probatorio, neanche indiziario, può essere a essa attribuito nel giudizio civile caratterizzato dal principio dell'onere della prova"* (Cass. n. 6132/08) e che l'efficacia probatoria dell'accennata dichiarazione *"trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato ma anche costituito al di fuori del processo"* (Cass. nn. 703/07, 7445/03, 1856/04, 5321/06).

## Riflessioni

Come abbiamo visto in premessa, sono sostanzialmente 4 i punti di interesse della sentenza che si annota, e che fissano o ribadiscono importanti principi di diritto:

A) le indicazioni interpretative formalizzate dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito di una circolare non rivestono valore normativo né vincolano, in alcun modo, il contribuente o il giudice tributario che restano liberi di non conformarsi alle stesse in quanto obbligati al solo rispetto delle disposizioni normative. L'eventuale disapplicazione dell'interpretazione postulata da una circolare dell'Amministrazione finanziaria non configura, perciò, una violazione di legge suscettibile d'impugnazione dinanzi alla Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), del codice di procedura civile.

B) Il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie non è un giudizio di mera legittimità ma

anche di merito, consentendo al giudice tributario di determinare, con una valutazione insindacabile in cassazione se esente da errori logico-giuridici, il reddito effettivo del contribuente rispetto a quello dal medesimo dichiarato e a quello accertato dall'ufficio. Nella determinazione del reddito di impresa, non integrano violazione di legge né il ricorso alle percentuali medie di ricarico, giustificato in presenza di irregolarità contabili, né l'applicazione di un metodo di ricarico in luogo di un altro, perché nessuna norma di legge prescrive il criterio di calcolo che deve essere adottato. In pratica la scelta è rimessa ai verificatori, i quali però devono tenere conto che nel caso in cui si trovino di fronte ad un magazzino composto da una serie di prodotti eterogenei, ai fini del ricorso alle presunzioni semplici di cui all'art. 54, del D.P.R. n. 633/1972 per determinare l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati, nel raffrontare i prezzi di acquisto e di vendita di alcuni articoli, è sicuramente più opportuno (se non necessario) adottare una media ponderata in luogo di quella aritmetica.

C) Il pvc fa piena prova sino a querela di falso delle dichiarazioni rese dalle parti e dei fatti che il pubblico ufficiale attesta da lui compiuti, in quanto assistito da fede privilegiata ex art. 2700 cod. civ.

D) Lo stress non può essere fatto valere per smentire o per ritrattare le dichiarazioni rese in sede di verifica. La Cassazione, inoltre, questa volta, non dà valore alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà, richiamando un proprio precedente, la Sentenza n. 703 del 29 novembre 2006(dep. il 15 gennaio 2007), con cui ha affermato che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale, trovando ostacolo invalicabile, nel contenzioso tributario, la previsione dell'art.7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato ma, anche costituito al di fuori del processo. Sul punto, comunque, continua a sussistere un forte divario di pensiero nella stessa Corte di Cassazione.

Gianfranco Antico

24 Luglio 2009

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l