

## **LA CASSAZIONE SALVA LE PERCENTUALI DI RICARICO SEMPLICI**

*di Gianfranco Antico*

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

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

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, etc.), procedono alla ricostruzione del volume d'affari.

## **Le percentuali di ricarico**

La percentuale di ricarico non è altro che *“la maggiorazione che l'impresa applica al prezzo di acquisto per determinare il prezzo di vendita”*<sup>1</sup>. 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*

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

*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"<sup>2</sup>.*

*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 e statistici sia ridotto al minimo, le condizioni personali del contribuente siano prese in considerazione"<sup>3</sup>.*

E' indubbio, comunque, che il valore probatorio delle percentuali di ricarico dipenda – in gran parte – dal tipo di accertamento effettuato dall'ufficio: nel caso di rettifica ex art.39, comma 1, del D.P.R.n.600/1973, la percentuale di ricarico dovrà essere il risultato di una presunzione grave, precisa e concordante; viceversa, nel caso di rettifica effettuata in forza del comma 2, del citato art. 39 - cioè nel caso in cui le irregolarità siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile l'impianto contabile nel suo complesso -, la percentuale di ricarico potrà essere sganciata dalla sussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.

---

<sup>2</sup> Lupi, "Manuale giuridico professionale di diritto tributario", pag. 560, III edizione, Milano.

<sup>3</sup> Manca, "Controlli sostanziali – Contabilità regolare e accertamento analitico-induttivo", "Il Fisco", n. 9/2001, pag. 3519.

## **Il recente pensiero della Corte di Cassazione**

Con una sentenza appena pubblicata - la n. 26312 del 16 dicembre 2009 (ud. del 21 ottobre 2009) - la Corte di Cassazione ha 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, anziché 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*

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

*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, che non si ha motivo di non condividere, "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)”.*

## **Conclusioni**

In definitiva, i principi espressi dalla Corte di Cassazione sono due:

- a) la regolare tenuta delle scritture contabili non è d'ostacolo all'accertamento induttivo;
- b) la semplice media aritmetica non ponderata è legittimamente utilizzabile per la ricostruzione della percentuale di ricarico, quando non ricorrono le condizioni sopra specificate (disomogeneità degli articoli e dei ricarichi), la cui prova è a carico del contribuente.

27 gennaio 2010

Gianfranco antico