

Accertamenti induttivi: è consentito estendere l'applicazione della percentuale di ricarico ad annualità precedenti (o successive)?

di Attilio Romano ed Antonino Romano

In dottrina si discute sulla possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di "ripetere" l'indice di ricarico acquisito per una certa annualità, a periodi d'imposta diversi, anch'essi sottoposti a controllo. Dall'esame di alcuni orientamenti giurisprudenziali emerge la necessità che l'atto di accertamento fornisca indicazioni circa l'assenza di mutamenti della produttività dell'impresa che abbiano attitudine a far presumere modificazioni di quella percentuale.

Definizione

La percentuale di ricarico è la maggiorazione che l'impresa applica al prezzo di acquisto per determinare il prezzo di vendita. In pratica è il guadagno dell'imprenditore.

Il calcolo è semplice per le aziende che trattano una sola tipologia di merce mentre diventa complicato quando si è in presenza di merci diverse.

Sulla base dei dati indicati nel conto economico o nella dichiarazione dei redditi (per le imprese in contabilità semplificata), la percentuale media di ricarico può essere così calcolata:

$$\% \text{ di ricarico} = \frac{\text{ricavi} - \text{costo del venduto}}{\text{costo del venduto}} \times 100$$

Costo del venduto (cv) = Giacenze iniziali + Acquisti - Rimanenze finali.

Un caso di studio

Si suppone che l'amministrazione finanziaria recuperi a tassazione un importo x, ai sensi degli artt. 32, c. 1 e 39, c. 1, lett. d Dpr n. 600/73 che deriva dalla valorizzazione di poste economiche passive non contabilizzate.

Ai fini della determinazione della percentuale di ricarico, relativa poniamo all'annualità 2006, sono stati valutati i valori contabili relativi all'anno precedente chiuso al 31 dicembre 2005. Si ipotizza, altresì che alla fine del periodo d'imposta 2005, la società sottoposta a controllo sia stata posta in liquidazione volontaria.

Bilancio di verifica annualità 2005

Costi

Acquisti	€ 15.515,21
Materiali di consumo	€ 151,90
Beni per la rivendita	€ 270.605,00
Costi per il trasporto	€ 41.469,21
Lavorazioni esterne	€ 7.500,00
Servizi commerciali	€ 602,50
Servizi amministrativi	€ 1.020,75
Altri costi	€ 39,20
Totale	€ 337.302,00

Ricavi

Ricavi per vendite	€ 487.525,14
Ricavi per servizi	€ 10.450,00
Totale	€ 497.975,14

Dai dati così esposti in bilancio è possibile calcolare l'indice di ricarico per il periodo d'imposta 2005, pari al 47 per cento.

Filone giurisprudenziale

Sulla possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di utilizzare la percentuale di ricarico valorizzata per una data annualità (nel caso in questione

2005) ad una annualità differente (nel caso in questione 2006) si è espressa la Suprema Corte di Cassazione, sez. tributaria, Sent. 26 gennaio 2004 (28 marzo 2003), n. 1286 (allegato n. ..). In quella occasione i Giudici del Supremo collegio hanno osservato che “...Le circostanze di fatto, comprese quelle relative alle **percentuali di ricarico**, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale **non possono essere estese acriticamente ad ogni altro esercizio precedente (o successivo)**, anche perché ogni periodo impositivo è autonomo rispetto agli altri... Costituisce, infatti, una regola d'esperienza che l'entità dei vari ricarichi non è una variabile indipendente di carattere occasionale, ma è condizionata da una serie di fattori che costituiscono nel loro insieme le condizioni di mercato...”.

L'orientamento della Corte di Cassazione, peraltro, riprende le argomentazioni formulate dai Giudici di legittimità della Commissione Tributaria centrale, sentenza 23 marzo 1992, n. 2224 (allegato n...) che escludono come la percentuale media di ricarico possa rappresentare “...di per sé fatto **idoneo** a fondarvi la presunzione di una sua **ripetitività** anche negli anni 1982 e 1983, per desumerne l'esistenza di operazioni non denunciate o contabilizzate e quindi maggiori imponibili non dichiarati...”.

In altri termini, la percentuale di ricarico determinata con riguardo ad un anno d'imposta può ritenersi ragionevolmente estensibile anche ad annualità diverse, se non vengono fornite indicazioni circa mutamenti della produttività dell'impresa che abbiano attitudine a far presumere modificazioni di quella percentuale.

Su tale aspetto si segnala altra sentenza della Corte di Cassazione (n. 22531/07) che dopo aver ammesso “...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...” si preoccupa di valorizzare tale affermazione chiarendo che ciò sia possibile “... **avuto riguardo all'invarianza della natura dell'attività d'impresa esercitata dal contribuente...**”.

I verificatori, nel caso di studio ipotizzato, lungi dall'aver dimostrato, ai fini di una giustificata utilizzazione della percentuale di ricarico pari al 47 per cento, anche nell'annualità 2006, ad esempio, le immutate condizioni di esercizio dell'attività nell'anno 2006, ovvero l'assenza di apprezzabili mutamenti, sia in termini organizzativi che di fatturato.

E' evidente, che nella fattispecie in discorso, l'applicazione dell'indice di ricarico determinato con riferimento ai dati dell'annualità 2005, appare inconferente, sol se si consideri che:

1. con atto depositato presso la competente CC.I.AA. la società è stata posta in liquidazione volontaria e quindi, per l'annualità 2006 (e le successive), la società era in stato di scioglimento ed il liquidatore, tra l'altro, aveva solo il potere, ai sensi dell'art. 2489, codice civile, "*...di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società..*". ;;
2. i ricavi delle vendite e delle prestazioni registrati nell'annualità 2005, sono stati pari ad € 497.975,14, mentre gli stessi ricavi delle vendite e delle prestazioni generati nell'anno 2006, ammontano ad € 7.787,82;
3. la redditività, in termini di fatturato, dall'annualità 2005 all'annualità 2006, è diminuita del 99,98 per cento.
4. l'utile d'esercizio maturato nell'annualità 2005 è stato pari ad € 46.136,73, mentre nel corso del bilancio chiuso al 31/12/2006, è stata registrata una perdita pari ad € 17.670,05.

La circostanza supposta che per l'intera annualità 2006, la società si trovava in stato di liquidazione volontaria dovrebbe indurre i verificatori, nell'ambito del caso di studio, quantomeno ad una <rivisitazione> dell'indice di ricarico utilizzato per l'annualità precedente.

Proprio con riferimento al rapporto tra indice di ricarico e scioglimento della società si è pronunciata la medesima Suprema Corte di Cassazione, sezione tributaria, nella sentenza n. 2380 del 3 febbraio 2006, (allegato n..) che mostra perplessità "*... dell'ulteriore tratto dell'Ufficio a conforto della rettifica, dal raffronto operato tra le percentuali di ricarico dichiarate dalla società verificata nei due esercizi finanziari presi in esame; e ciò ritenendo il divario delle percentuali di ricarico registrate dall'Ufficio giustificabile in ragione dell'andamento sfavorevole dell'attività commerciale svolta negli anni in questione dalla società, **inequivocabilmente attestato dalla messa in liquidazione ...***".

Le informazioni fin qui riportate dimostrano – chiaramente – il significativo *mutamento della produttività dell'impresa* nell'anno 2006 e, di conseguenza, l'inutilizzabilità delle percentuali di ricarico riferite ad un anno "2005" per determinare il reddito di un anno diverso "2006" (peraltro non in normale attività d'impresa) proprio in considerazione delle argomentazioni espresse e dei dati

contabili offerti; circostanze certamente in grado di sorreggere adeguatamente la contrapposta quantificazione rispetto a quella operata dai verificatori, alla luce anche degli univoci orientamenti giurisprudenziali citati.

29 MARZO 2011

Attilio e Antonino Romano