

## **Maggiori ricavi: accertamento legittimo se difformità abnorme**

A cura di Antonio Gigliotti

L'accertamento fondato sulla mera differenza del ricarico dichiarato dall'impresa rispetto a quello delle medie di settore è illegittimo. A fronte della regolare tenuta della contabilità, lo scostamento, salvo i casi in cui raggiunga livelli di abnormità e irragionevolezza, non può da solo integrare una presunzione a favore dell'Amministrazione finanziaria.

E' quanto sostenuto dalla **Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la breve, ma interessante ordinanza numero 8806/2012.**

### **Principio**

L'accertamento fondato sulla mera differenza del ricarico dichiarato dall'impresa rispetto a quello delle medie di settore è illegittimo. A fronte della regolare tenuta della contabilità, lo scostamento, salvo i casi in cui raggiunga livelli di abnormità e irragionevolezza, non può da solo integrare una presunzione a favore dell'Amministrazione finanziaria.

E' quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la breve, ma interessante ordinanza numero 8806/2012.

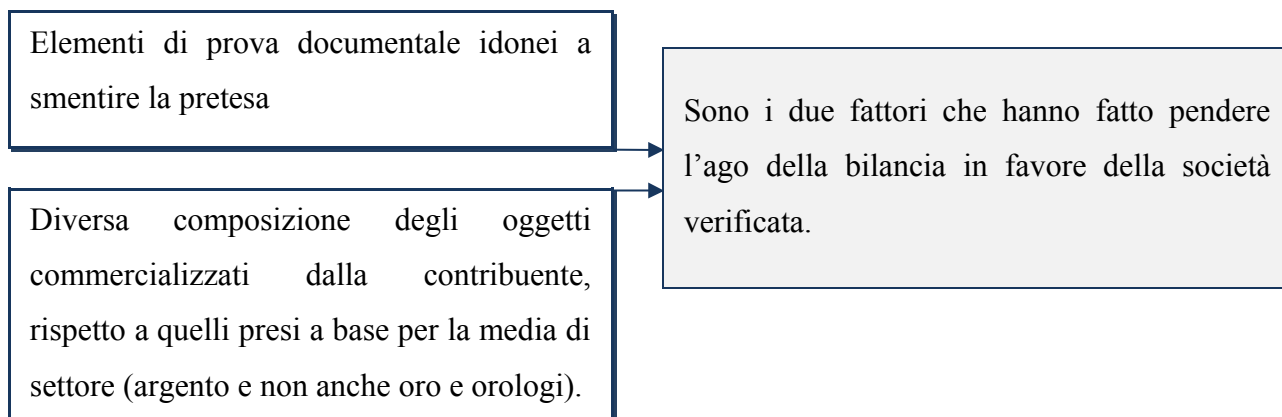
In applicazione del suesposto principio di diritto, i giudici con l'Ermellino hanno deciso la controversia in favore della contribuente, una società attiva nel commercio di metalli preziosi, già uscita vittoriosa dal secondo grado di giudizio.

Ma andiamo con ordine, partendo dai fatti di causa e dalle doglianze mosse dall'Agenzia delle Entrate.

### **Il caso**

Propone ricorso l'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la quale, accolto l'appello principale della società contribuente, veniva annullato l'avviso di accertamento relativo all'IRPEG, IRAP e IVA per il 2002.

A sostegno della decisione, il Collegio tributario osservava che **la società aveva fornito elementi di prova documentale idonei a smentire la pretesa erariale.** Tra questi, anche numerose fatture relative alle vendite, comprovanti il fatto che si trattava di commercializzazione di soli articoli di argento, e non anche di orologeria e preziosi in oro. A parere della CTR, quindi, il metodo induttivo di accertamento non poteva basarsi sulle medie di settore quanto al ricarico.



### **Le doglianze**

Il ricorso per cassazione è stato articolato in sei motivi, tutti dichiarati inammissibili dalla Sezione Tributaria della Cassazione. In particolare:

<sup>35</sup><sub>17</sub> **con il primo motivo** la ricorrente ha dedotto che la CTR non avrebbe dovuto basare il giudizio sulla omogeneità della tipologia commercializzata, costituita solamente dagli articoli d'argento, posto che si trattava di domanda differente rispetto a quella avanzata col ricorso introduttivo sulla base della media di settore di imprese non indicate.

Tale motivo è stato respinto, poiché ritenuto generico. L'A.F. ha infatti **omesso di riprodurre la parte del ricorso in appello con cui la contribuente avrebbe addotto la censura in argomento**, esplicitandone la diversità con quanto dedotto in primo grado. Inoltre si è trattato di questione di carattere nuovo, in quanto non dedotta anche in appello.

Con l'occasione si fa presente che la giurisprudenza di legittimità ha più volte chiarito che il ricorso per cassazione deve essere **autosufficiente** al fine di consentire al giudice di legittimità di valutare la portata delle censure proposte senza dover ricorrere alla lettura di altri atti, ivi compresa la sentenza impugnata.

Colui che deduca il vizio di omessa o insufficiente motivazione per mancata, erronea o illegittima valutazione di alcune risultanze probatorie **ha l'onere** *"di specificare, trascrivendole integralmente, le prove non o mal valutate, evidenziando, in particolare, in cosa consistessero le circostanze che formavano oggetto della prova e quale ne fosse la rilevanza, nonché di indicare le ragioni del carattere decisivo delle stesse"* (Cass. n. 12080/2000; Cass. n. 7434/2001; Cass. n. 7938/2001; Cass. SS.UU. 5698/2012).

Ciò non di meno il ricorso in Cassazione deve risultare autosufficiente, quindi contenere in sé tutti gli elementi che diano al giudice di legittimità la possibilità di provvedere al diretto controllo della decisività dei punti controversi e della correttezza e sufficienza della motivazione della decisione impugnata, non essendo sufficiente un generico rinvio agli atti difensivi del pregresso giudizio di merito (Cass. n. 1037/1994).

<sup>35</sup><sub>17</sub> **con il secondo motivo** il Fisco ha lamentato la violazione di legge e vizi di motivazione, laddove la CTR non aveva considerato che le fatture erano state prodotte in giudizio dopo la scadenza del termine previsto a pena di decadenza rispetto all'udienza di trattazione.

Anche tale seconda censura è stata respinta, atteso che “in tema di contenzioso tributario, l'irrituale produzione di un documento nel giudizio di primo grado, non rilevata dal giudice, non assume rilievo nella definizione della controversia, salvo eventualmente per quanto riguarda la regolamentazione delle spese processuali, in quanto, comunque, il documento può essere legittimamente valutato dal giudice di appello, in forza del disposto del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 58, comma 2” (Cass. Sentenze n. 6914/2011, n. 2787/2006).

Come è noto, ai sensi del citato art. 58, rubricato “Nuove prove in appello”, la CTR non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa a essa non imputabile. E' fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.

<sup>35</sup><sub>17</sub> **con il quarto motivo**, poi, la ricorrente ha censurato la sentenza impugnata sotto il profilo del vizio di motivazione, posto che il giudice di secondo grado aveva trascurato di considerare che il ricarico era ricavato dal raffronto con le imprese del settore, e che anche se si fosse trattato solamente di articoli di argento, i ricavi sarebbero stati ugualmente più consistenti rispetto a quelli dichiarati, **tenuto conto che la tipologia trattata**, ancorché con esclusione di quella merceologica di riferimento, ben si presta a consistenti introiti, potendo i relativi oggetti essere di pregio, talvolta ancor più degli orologi o degli oggetti d'oro. Di qui, la correttezza del metodo induttivo di accertamento.

Ebbene, in relazione alla suddetta doglianza gli Ermellini hanno sostenuto che “in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi dell'impresa non può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza; difformità che, ove non raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tale da privare detta contabilità di ogni attendibilità, rimane sul piano dell'indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su rigorosi criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo, e non possono, pertanto, da soli, senza il conforto di altri elementi, sia pure parimenti indiziari, configurare una prova per presunzioni, come nella specie”.

Principio, invero, più volte richiamato dalla giurisprudenza di legittimità, per esempio, con le sentenze numero 20201 del 2010 e numero 26312 del 2009.

Insomma, alla stregua di simili considerazioni, la Corte, decidendo la causa in camera di consiglio, ha concluso per il rigetto del ricorso, con condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento di complessive 2.500 euro per spese di lite, oltre oneri accessori.

Dalla pronuncia in commento, in sostanza, si evince che il ricarico ricavato dal raffronto con le altre aziende del settore non è legittimo se basato solo sugli elevati incassi conseguiti normalmente nelle vendite di metalli preziosi. Occorre che la difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, raggiunga livelli di abnormità e irragionevolezza **tali da privare di ogni attendibilità la contabilità regolarmente tenuta**. In caso contrario, si resterebbe sul piano meramente indiziario. Infatti gli indici, pur se elaborati con rigorosi criteri statistici, non integrano un fatto certo e noto, quindi non possono configurare una prova per presunzioni senza il conforto di altri elementi.



### **Sentenza 26167 del 6 dicembre 2011**

In chiusura, val la pena di evidenziare quanto sostenuto di recente dalla Sezione Tributaria della Cassazione, ossia che “in tema di rettifica della dichiarazione Iva, la scelta dell'amministrazione finanziaria in ordine al criterio di determinazione della percentuale di ricarico, astrattamente legittima, deve essere dal giudice del merito verificata in rapporto alle critiche svolte dal contribuente, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura - omogenea o disomogenea - dei beni - merce e della rilevanza dei campioni selezionati, da ciò dipendendo altresì la scelta, purché adeguatamente motivata, tra i criteri di media aritmetica o ponderale”.

Sicché, fermo restando che l'amministrazione finanziaria può sempre ricorrere al metodo induttivo se l'azienda ha condotte in contrasto con le leggi di mercato, deve tuttavia considerarsi illegittimo l'accertamento induttivo esperito nei confronti di un'azienda che, pur essendo fortemente in perdita, **pratici sconti per risanare la situazione**, ove venga data prova delle effettive condizioni economiche dell'impresa.

### **Sentenza 21101 del 13 ottobre 2011**

Il Giudice delle Leggi, in un diverso giudizio, ha invece affermato che l'esistenza “**di gravi inesattezze nella tenuta della contabilità protrattesi per parecchi mesi**”, *delle quali non è mai stata fornita una chiara spiegazione, di per se stessa costituisce motivo sufficiente a legittimare l'azione accertatrice con metodo induttivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo i parametri legali indicati dalla giurisprudenza di legittimità*” (art. 39 DPR 600/1973, cfr. ex plurimis Cass. 1938/2008). Nel caso di specie, la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, nel giudizio di impugnazione di un avviso di accertamento per maggiori ricavi non dichiarati emesso nei confronti di una società di persone (S.n.c.). Tali maggiori ricavi erano stati determinati, mediante accertamento induttivo fondato sul calcolo della percentuale di ricarico medio, applicata al costo del venduto rilevato dalla contabilità aziendale.

### **Sentenza 16642 del 29 luglio 2012**

Infine, si segnala che sempre la Sezione Tributaria della Cassazione, con la sentenza n. 16642/2011, ha dettato le istruzioni per la ricostruzione induttiva dei redditi societari, sancendo il principio di diritto secondo il quale **l'accertamento analitico induttivo è sempre legittimo se l'esposizione dei ricavi è molto ridotta rispetto ai costi tanto da far ritenere antieconomica l'attività**. In particolare, secondo gli Ermellini, l'antieconomicità non può essere dedotta solo da politiche di gruppo che dirottano ricavi da un soggetto all'altro.

La vicenda ha riguardato il percorso dell'avviso di accertamento con cui il Fisco aveva recuperato a tassazione, per l'anno 1994, oltre 670 milioni di lire di una società produttrice di blindature. La contestazione dipendeva dalla riduzione, nel volgere di un solo anno fiscale, della percentuale di ricarico sui costi dei beni prodotti e subito ceduti alla società controllante: dall'89,34% del 1993 al 27,49% dell'anno successivo.

In sintesi, secondo l'Ufficio, dietro la motivazione opposta dal contribuente, in realtà ci sarebbero state finalità di elusione fiscale che, peraltro, non erano state ravvisate, in seguito, né dalla Commissione tributaria provinciale, che aveva accolto il ricorso contro l'avviso di accertamento, e neppure dalla Commissione tributaria regionale nel provvedimento di conferma del primo grado.

Orbene, la Corte di Cassazione - Sezione tributaria, partendo dall'insufficiente motivazione dei giudici di merito, ha ribadito che ***“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possono essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi, ed in tale contesto è ammissibile un accertamento analitico-induttivo”***. In tal caso non si è di fronte a un accertamento analitico tout-court, ma a un accertamento analitico-induttivo, appunto, che è sempre legittimo “quando l'esposizione dei ricavi è talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione”. Situazione, questa, che giustifica l'accertamento su base presuntiva, ma comunque il giudice di merito che decide sul ricorso deve specificare con argomenti validi, per

annullare l'accertamento, *“le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie”* (tra le altre, Cassazione 14428/2005; 951/2009; 24532/2007). Nel caso specifico invece il giudice tributario *“non solo ha mostrato di non considerare adeguatamente che l'antieconomicità della gestione di una società non può legittimamente dipendere, sotto il profilo fiscale, da politiche di gruppo volte semplicemente a dirottare ricavi [...]”*, ma ha anche trascurato spiegazioni sufficienti sull'operazione di trasferimento dei costi e sulla sua sufficienza a giustificare l'abbattimento dei ricavi.

15 febbraio 2013  
Antonio Gigliotti