

## LA RIDUZIONE DELLA PERCENTUALE DI RICARICO FRA LE ANNUALITA' DETERMINA L'ANTIECONOMICITA'

di **Gianfranco Antico**

Con la sentenza n. 3984 del 15 febbraio 2017, la Corte di Cassazione, ha confermato che (cfr. Cass. Sent. n.1 5038/2014) *"In tema di accertamento delle imposte dirette, la prova presuntiva dei maggiori ricavi, idonea a fondare l'accertamento con il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, può essere desunta da una condotta commerciale anomala (nella specie, ravvisata nella drastica riduzione della percentuale di ricarico normalmente applicata nell'anno precedente e in quello successivo, senza che tale anomalia gestionale fosse giustificata da fenomeni di contingenza economica, determinati da calo della domanda, difficoltà negli approvvigionamenti od esigenze di smaltimento di magazzino) del contribuente"*.

Inoltre, i supremi giudici ribadiscono che spetta al contribuente *"provare in modo preciso i fatti impeditivi del maggiore ricarico"* applicato dall'ufficio, *"tali non potendo considerarsi appunto le generiche ed indimostrate affermazioni, fatte proprie dalla CTR nella sentenza impugnata, relative al margine operativo lordo per dipendente o alla "dubbia rappresentatività del campione" ovvero alla diversità di prezzo tra pneumatici piccoli e grandi, ai tempi morti di lavoro ed agli sconti praticati"*.

**Il caso concreto**

Anomalia	→	Drastica riduzione della percentuale di ricarico normalmente applicata nell'anno precedente e in quello successivo
Giustificazioni Valide	→	Fenomeni di contingenza economica, determinati da calo della domanda, o di difficoltà negli approvvigionamenti o di esigenze di smaltimento di magazzino
Giustificazioni non valide	→	Generiche ed indimostrate affermazioni relative al margine operativo lordo per dipendente o alla dubbia rappresentatività del campione ovvero alla diversità di prezzo tra pneumatici piccoli e grandi, ai tempi morti di lavoro ed agli sconti praticati.

**Il nostro pensiero**

La sentenza che si annota, con la quale peraltro viene negata al giudice di merito di procedere ad una riduzione equitativa dei maggiori ricavi accertati, si pone sulla scia di precedenti pronunciamenti che hanno legato la presunzione di cui all'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/73<sup>1</sup>, alla cd. antieconomicità, a fronte di condotte aziendali che risultano in netto contrasto con le leggi del mercato, spostando sull'imprenditore l'onere della prova diversa.

Infatti, con la sentenza n. 16642 del 29 luglio 2011 (ud. del 9 marzo 2011) la Corte di Cassazione aveva ritenuto che il comportamento manifestamente

<sup>1</sup> Secondo il pensiero costante della Corte di Cassazione (cfr., fra le altre, Cass., Sez. I, Sent. del 28 agosto 1996, n.7931) “il procedimento presuntivo consiste nella interpretazione di un fatto certo - in quanto pacificamente riconosciuto o acclarato dal giudice attraverso i mezzi di prova legittimamente acquisiti, o desumibili dalle nozioni di fatto che rientrano nell'ambito della comune esperienza - per risalire ad un fatto ignoto, che costituisce in se stesso oggetto del thema probandum e che viene ritenuto provato in quanto correlato con logica consequenzialità al primo. Devesi tener presente al riguardo: che gravi sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, precisi sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione, e concordanti sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi. In altre parole, la gravità dell'elemento indiziario ne esprime la capacità dimostrativa in funzione del tema della prova, la precisione risponde a una esigenza di univocità, e la concordanza soddisfa la necessità di una valutazione integrata e complessiva di tutti gli elementi che presentino singolarmente una almeno parziale rilevanza probatoria positiva. Peraltro, non si richiede che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignorato come l'unica conseguenza possibile secondo un legame di necessità assoluta ed esclusiva, essendo sufficiente invece che, alla luce delle regole di esperienza e secondo l'id quod plerumque accidit, il fatto ignoto sia desumibile alla stregua di un canone di probabilità con riferimento a una connessione di accadimenti ragionevolmente verosimile in base a un criterio di normalità”.

contrario agli ordinari canoni dell'economia e dell'attività dell'impresa legittimasse l'Amministrazione finanziaria all'accertamento analitico induttivo. *“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, il quale tenga conto delle poste passive indicate dal contribuente, per ricostruire i ricavi effettivi; trattasi, in tal caso, non già di accertamento induttivo ‘tout court’, ma di accertamento analitico-induttivo, che è sempre legittimo quando l’esposizione dei ricavi sia talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione (in termini, ex plurimis, v. Cass. 31.10.2005, n. 21165)”. In tal caso "in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva ed il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie" (v. Cass. 08.07.2005, n. 14428; cfr. 16.01.2009, n. 951; 26.11.2007, n. 24532; 05.10.2007, n. 20857; 18.05.2007, n. 11559).*

E con la sentenza n. 26167 del 6 dicembre 2011 (ud. 6 luglio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che la presenza di scritture contabili formalmente regolari non preclude all'Amministrazione Finanziaria di procedere, legittimamente, all'accertamento analitico induttivo dei ricavi (o del reddito d'impresa) dichiarati da un contribuente che, nel corso dell'esercizio controllato, abbia posto in essere un comportamento palesemente antieconomico, col *“conseguente spostamento dell'onere della prova a carico di quest'ultimo, il quale, dal canto suo, deve validamente motivare quelle scelte imprenditoriali non in linea con i criteri di economicità (cfr. per tutte Cass. n. 398/2003; n. 6337/2002)”*.

In senso confermativo segnaliamo ancora la sentenza della Corte di Cassazione n. 1839 del 29 gennaio 2014 (*“una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento posto in essere dal contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia aziendale, incombe su quest'ultimo l'onere di fornire, al riguardo, le necessarie spiegazioni. In difetto, sarà pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600/73 e 54 del d.P.R. n. 633/72, anche mediante il ricorso ai parametri presuntivi di cui all'art. 3 L.549/95 (Cass. 6918/13; 11599/07)”*), e l'ordinanza, sempre della Cassazione, n. 9716 del 6 maggio 2014 (ud. 2 aprile 2014) (*“In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai*

canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d); ad un tale riguardo il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie (Cass. n. 10802/2002, n. 1821/2001)".

E ancora, con la sentenza n. 12167 del 30 maggio 2014 (ud. 13 marzo 2014) la Corte di Cassazione, nel confermare che la presenza di scritture contabili formalmente regolari, non esclude l'utilizzo di presunzioni semplici, purchè gravi, precisi e concordanti, ha ritenuto sussistente l'antieconomicità, ove i risultati reddituali mediamente negativi non trovano giustificazione. Si legge nella sentenza della Suprema Corte che, "a fondamento dell'accertamento induttivo veniva posta la anomala situazione reddituale della società la quale, per cinque annualità consecutive dal 1994 al 1998 aveva realizzato un risultato di esercizio negativo, o al più modestamente positivo, continuando, tuttavia, a movimentare una notevole entità di risorse economiche, finanziarie ed umane, avvalendosi di molteplici lavoratori dipendenti e di collaboratori autonomi". Nel caso di specie, osserva la Corte, " - in un contesto fattuale, non contestato, in cui, malgrado i risultati reddituali mediamente negativi, la Società ha mantenuto elevati costi per personale dipendente ed autonomo - l'accertamento compiuto dall'Ufficio appare legittimo laddove, al contrario, le circostanze dedotte dalla contribuente (ovvero che, nella specie, l'antieconomicità sarebbe data esclusivamente da una redditività negativa non significativa) appaiono inidonee al fine di escludere l'applicabilità alla fattispecie dei superiori principi, i quali sono stati completamente disattesi dalla Commissione Regionale".

E ci piace ancora ricordare la sentenza n. 2613 del 22 febbraio 2012 (ud. 18 gennaio 2012), con cui la Corte di Cassazione ha preso atto di quanto constatato dal giudice di merito, che ha rilevato "l'incongruità della percentuale di ricarico dichiarata, nonchè la scarsa aderenza alla realtà commerciale di un esercizio commerciale con notevole volume d'affari (anche superiore al miliardo di lire) con un ritorno sugli investimenti addirittura infimo (con percentuali inferiori ai 3%) tale da essere ottenuto anche con investimenti a molto minor rischio", facendo emergere "l'evidenza del comportamento antieconomico della contribuente", atteso che non si comprende "quale sia la pulsione di un imprenditore movimentare capitali

*ingenti per ottenere rendimenti inferiori a quelli di un investimento in titoli di Stato"*<sup>2</sup>.

E ancora con la sentenza n. 5847 del 24 marzo 2016 (ud. 18 gennaio 2016) la Corte di Cassazione torna ad affrontare la problematica della cd. antieconomicità, sul versante delle percentuali di ricarico applicate (nel caso di specie, la società prestava servizi di manutenzione e realizzazione di impianti tecnici di elevata tecnologia, si avvaleva di un numero cospicuo di propri dipendenti - circa 100 -, per un consistente monte ore, oltre che di personale dipendente di altri soggetti economici operanti nello stesso settore. L'esiguità del ricarico applicato - 0,32 % - emergente dal raffronto tra i valori dei componenti diretti utilizzati per i servizi - quali le materie prime, il personale ed i costi per servizi - deponeva, come evidenziato dall'Ufficio, per una *"sistematica effettuazione di prestazione di servizi a condizioni avulse da ogni logica di mercato, ove si consideri che tutte e tre le componenti dirette presuppongono percentualmente una remunerazione adeguata a coprire i costi per le spese di gestione e garantire un guadagno minimo per giustificare il consistente investimento di natura finanziaria"*). Per la Corte, *"il comportamento antieconomico tenuto dall'imprenditore commerciale, in assenza di valide giustificazioni da parte dello stesso (su cui si sposta l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità - Cass. n. 14941/2013 e n. 7871/2012), legittima l'accertamento su base presuntiva e "il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie" (così in motivazione, Cass. n. 14428 del 2005, che richiama Cass. 10802/2002; conf. nn. 7680, 7487 e 6337 del 2002, nonché n. 11645 e 1821 del 2001; cfr. anche Cass. n. 14941 del 2013)"*.

5 aprile 2017

Gianfranco Antico

---

<sup>2</sup> Detta sentenza, quindi, che appare netta e secca, e per certi versi radicale nell'ambito della cd. antieconomicità, pone in evidenza proprio le scelte economiche: ritorno degli investimenti infimo; investimenti ingenti per ottenere rendimenti inferiori a quelli di un investimento in titoli di Stato. In pratica, la Corte segue il ragionamento legato al buon senso: vale la pena investire milioni di euro, con capitale di rischio, per guadagni assolutamente irrisori?

[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