CORTE DI CASSAZIONE

ORDINANZA 11 – 02 – 2014 N° 3197

IVA e imposte dirette – accertamento analitico/induttivo – ricostruzione del volume d'affari sulla base della percentuale di ricarico media – eterogeneità della merce venduta – media ponderata – necessità

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

03197 13

Oggetto

IVA

R.G.N. 4463/2007

Cron. 3197

Rep.

Ud. 23/11/2012

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Mario Adamo	Presidente
Dott. Antonio Greco	Consigliere
Dott. Stefano Olivieri	Consigliere
Dott. Giulia Iofrida	Consigliere rel.
Dott Francesco Terrusi	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende ex lege

2163/12

- ricorrente -

contro

, quale socio della ,

- intimato -

avverso la sentenza n. 251/41/05 della Commissione Tributaria regionale della Campania, depositata il 16/12/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23/11/2012 dal Consigliere Dott. Giulia Iofrida;

udito l'Avvocato dello Stato, Stefano Varone, per parte ricorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 251/41/05 del 2/12/2005, depositata in data 16/12/2005, la Commissione Tributaria

Regionale della Campania Sez. 41 respingeva, con compensazione delle spese di lite, l'appello proposto, in data 15/4/2005, dall'Agenzia delle Entrate Ufficio Piedimonte Matese, avverso la decisione n. 226/10/2004 della Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, che aveva accolto il ricorso di , socio della di , contro l'avviso di rettifica n. 600389/02 della dichiarazione annuale IVA, relativa all'attività di commercio di supermercati, per l'anno di imposta 1997, emesso dall'Ufficio a fronte della mancata annotazione del corrispettivo versato per l'acquisto di un'azienda alimentare e di maggiori presunti ricavi, non contabilizzati, con rideterminazione del volume d'affari in £ 1.680.400.000 (rispetto al valore dichiarato di £ 1.607.960.000).

La Commissione Tributaria Regionale respingeva il gravame dell'Agenzia delle Entrate, in quanto, da un lato, affermava l'illegittimità dell'utilizzo, per la rideterminazione del fatturato dell'azienda, dell'accertamento induttivo ex art.39 DPR 600/1973 e 54 DPR 600/1973, avendo la società tenuto una contabilità "*regolare*", con conseguente insufficienza del carattere di presunzione grave, precisa e concordante dei maggiori ricavi ricostruiti sulla base dello scostamento tra i corrispettivi dichiarati dall'impresa sulla merce venduta e la percentuale di ricarico media per il settore merceologico, e, dall'altro lato, per non avere l'Ufficio tenuto conto, nella determinazione in rettifica della percentuale di ricarico, del fatto che il fatturato era rappresentato da gruppi di merce diverse e di differente valore (avendo, al riguardo, già i giudici della CTP rilevato la

necessità di utilizzare il criterio della media ponderata, in luogo di quello della media aritmetica semplice); la CTR inoltre rilevava che la contestazione inerente la mancata indicazione del corrispettivo versato per l'acquisto di azienda alimentare non era attinente "*all'accertamento per mancata emissione di IVA su fatture*".

Avverso tale sentenza ha promosso ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, deducendo, in un unico motivo, sia un vizio di violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, ex art.360 n. 3 c.p.c., in relazione agli artt.54 DPR 633/1972, 2697 c.c. e 115,116 c.p.c. (non essendo di ostacolo, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici tributari, all'accertamento induttivo al fine della rettifica della dichiarazione del contribuente la regolare tenuta della contabilità, laddove inattendibile, ed avendo l'Ufficio proceduto alla rideterminazione della percentuale di ricarico, sempre contrariamente a quanto ritenuto dai giudici tributari, tenendo conto sia di quella media del settore produttivo dell'impresa sia di quella in concreto risultante "*dalla fattura di acquisto n. 157 prodotti, emessa dalla società , maggiore fornitore della sulla base di un numero per preciso di articoli commercializzati*"), sia un vizio di insufficiente motivazione, ex art.360 n. 5 c.p.c.. (non avendo la CTR preso in considerazione le prove offerte dall'Ufficio a sostegno della inattendibilità delle scritture contabili della società).

Non ha resistito lo con controricorso.

Motivi della decisione

L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, anzitutto, la violazione delle disposizioni

concernenti l'accertamento analitico-induttivo previsto dall'art.54 DPR 633/1972 ed il regime della prova.

Ora, in generale, a fronte della dichiarazione del contribuente, l'Ufficio può rettificare in aumento l'imponibile esposto nella dichiarazione con tre metodi, quello analitico-contabile, quello extracontabile o induttivo e quello, che qui interessa, misto, analitico-induttivo. Con tale metodologia, la determinazione (o meglio, la rettifica) del reddito viene effettuata sempre nell'ambito delle risultanze della contabilità, ma con una ricostruzione induttiva di singoli elementi, attivi o passivi, di cui risulti provata *aliunde* l'inesattezza o la mancanza.

Nell'ipotesi prevista dalla lettera d) dell'art.39 1° comma DPR 600/1973, in tema di imposte reddituali, la rettifica in aumento dell'imponibile esposto in dichiarazione è possibile se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolte dall'Ufficio, anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Il metodo misto trova applicazione analoga anche ai fini IVA ed è disciplinato dall'art.54, comma 2 e 3, DPR 633/1972; la determinazione dell'imponibile è ancorata alle risultanze delle registrazioni contabili e la rettifica concerne singoli

corrispettivi relativi ad operazioni imponibili non dichiarati o non risultanti dalla contabilità.

Nella specie, la modalità di accertamento adottata dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato risulta fondata su dati (l'acquisto di prodotti) desunti proprio dalle scritture aziendali e quindi non soggiace alla disciplina del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, e D.P.R. n. 633 del 1973, art. 55, bensì a quella del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 e D.P.R. n. 633 del 1973, art. 54; si tratta, cioè, di accertamento analitico-induttivo e non di accertamento induttivo extracontabile e, pertanto, andava giudicato legittimo anche in presenza di contabilità formalmente regolare (Cass. 1647/2010, 17408/2010 e 21697/2010; Cass.7184/2009; Cass.5977/2007).

Peraltro, la contestazione dell'Ufficio verteva anche sulla mancata annotazione dell'operazione di acquisto di un'azienda alimentare, atto non registrato e non indicato in bilancio, il che deponeva per una contabilità della società non attendibile.

La CTR ha invece motivato nel senso che, a fronte di una "*regolare contabilità*", la sola differenza di percentuale di ricarico - essendo quella ricavabile dalla dichiarazione IVA inferiore alla stimata (pari al 15%) -, non era sufficiente a giustificare un accertamento induttivo, essendo priva del carattere di presunzione grave, precisa e concordante, ex art.54 DPR 600/1973. Tale affermazione va censurata alla luce di quanto sopra esposto.

Viene poi anche in discussione il metodo di rettifica globale dei ricavi fondato sulle c.d. percentuali di ricarico.

In generale, essendo il ricarico rappresentato dal rapporto tra i ricavi contabilizzati e gli acquisti registrati in contabilità, il confronto dell'effettivo margine di guadagno sulle merci con quanto risultante dalla contabilità consente di presumere che acquisti registrati abbiano dato luogo a vendite non (regolarmente) registrate; il punto critico è rappresentato dalla scelta del criterio di determinazione della percentuale di ricarico concretamente applicabile, in quanto detto criterio deve comunque rispondere a canoni di coerenza logica e di congruità, a disparte dall'esser rapportato alla omogeneità dei beni-merce ed alla scelta del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di acquisto e di rivendita. La scelta da parte dell'Amministrazione finanziaria del criterio di determinazione della percentuale di ricarico deve rispondere a canoni di coerenza logica e congruità che devono essere esplicitati attraverso adeguato ragionamento, essendo consentito il ricorso al criterio della "media aritmetica semplice" in luogo della "media ponderale", quando risulti l'omogeneità della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico ~~molto~~ inferiore a quella risultante dal ricarico medio (cfr. Cass. 979/2003 n. 979; Cass.14328/2009; Cass. 26312/2009 e Cass.10148/2010).

Il controllo di logicità sulla scelta ed applicazione del criterio di calcolo per il ricarico si estende anche alla congruità del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di rivendita e di acquisto, non potendo limitarsi il campione ad alcuni articoli soltanto,

ma dovendo comprendere - in relazione agli elementi conoscitivi acquisiti nel corso della indagine svolta dall'Ufficio accertatore - l'inventario generale delle merci commercializzate dalla impresa (Cass. n. 979/2003 cit.; Cass. 6849 e 6852/2009) o comunque un "*gruppo significativo, per qualità e quantità dei beni*" oggetto dell'attività di impresa, anche senza estendersi necessariamente alla totalità dei beni (cfr. Cass. 13816/2003 cit., per cui la "*insufficienza o inadeguatezza del campione*" è oggetto di sindacato da parte del giudice del merito che può determinare una riduzione del reddito accertato induttivamente dall'Ufficio).

In sostanza, il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce - sia in tema di imposte dirette (v. Cass. 7871/12, 7653/12, 13319/11), sia in tema di IVA (v. Cass. 26177/11 e 26312/09) -legittimo presupposto dell'accertamento induttivo, purché la determinazione della percentuale di ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti, sicché, qualora il contribuente, in sede di giudizio, contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle critiche proposte, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonché della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto.

Nella fattispecie, la parte ricorrente muove, come già detto, anzitutto dal corretto assunto (in

conformità alle citate pronunce in materia di questa Corte) che il dato della regolarità formale della contabilità di impresa, ove sussistente, non è in ogni caso preclusivo dell'accertamento di genere induttivo, atteso che ben possono essere state semplicemente omesse annotazioni relative ad operazioni che, altrimenti, sarebbero destinate a non venir mai accertate se non per diversa risultanza documentale.

Inoltre, l'Amministrazione procedente aveva dedotto, nel merito, l'esistenza di gravi incongruenze e comunque presunzioni, *aliunde* desunte, dell'inattendibilità della contabilità nel suo complesso, quali l'omessa contabilizzazione dell'acquisto di un'azienda alimentare, l'utile lordo inferiore alla media del settore, l'esistenza di "*ricavi extragestionali non contabilizzati*" (dato questo deducibile, per quanto emerge dal ricorso, dal raffronto tra la percentuale di ricarico dichiarata e quella risultante dalla fattura di acquisto di n. 157 prodotti , maggiore fornitore della).

La ricorrente lamenta poi, sempre in relazione alla questione delle percentuali di ricarico applicate nell'accertamento, la contraddittorietà e l'insufficienza della motivazione del provvedimento di appello, nella parte in cui il giudicante ha fatto riferimento al solo scostamento, giudicato significativo dall'Ente impositore, tra "*percentuale di ricarico media per il settore merceologico e quella desumibile dalle scritture contabili*", pur essendo stata la ricostruzione del fatturato effettuata a campione, con modalità sia quantitativamente che qualitativamente adeguate, sulla base del raffronto con una fattura di

acquisto di n. 157 prodotti . Secondo l'assunto dell'Agenzia, infatti, era stato preso in considerazione "*un numero ben preciso di articoli*" oggetto dell'attività commerciale e la percentuale di ricarico non era stata desunta soltanto in base alla media di settore, ma aveva costituito il risultato di una ricostruzione analitica, ricavata dalla stessa contabilità aziendale. La ricorrente si duole che la sentenza sia motivata in termini apodittici e senza specifico riferimento ad elementi di fatto.

Ora, dalla lettura della decisione impugnata, emerge che la CTR ha giudicato lo scostamento, nella percentuale di ricarico delle merci vendute, rilevato dall'Ente impositore, non dotato dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, sia rispetto ad una contabilità regolare dell'impresa (assunto questo non corretto per quanto detto sopra), sia perché "*non basata su un inventario completo e generale delle merci*" ma su un numero "*imprecisato di articoli*", di differente valore, senza specificazione di quelli "*tra i più venduti*" e "*di quelli meno venduti*", affermazioni queste, in effetti, del tutto generiche, in rapporto ai plurimi dati presuntivi offerti dall'Ente impositore, non compiutamente esaminati dai giudici tributari.

La sentenza è dunque affetta da vizio di violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto e da vizio motivazionale e, di conseguenza, accolto il ricorso, la stessa va cassata, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria della Campania che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta sezione civile, il 23/11/2012

Il Presidente

Il Consigliere est.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 11 FEB 2013

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona