Sentenza del 05/12/2019 n. 31796 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate notificò a T.E.A. (hinc anche: "il contribuente") un avviso di accertamento di maggiori IRPEF, IRAP e IVA per l'anno d'imposta 2005, imposte accertate, tra l'altro, sulla base della ricostruzione della percentuale di ricarico applicata al costo del venduto nell'esercizio dell'attività di vendita di pneumatici.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Chieti, che rigettò il ricorso del contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, T.E.A. propose appello alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara (hinc anche: "CTR"), che lo rigettò. La CTR, in particolare, per quanto qui rileva, affermò che: a) l'Ufficio aveva compiuto la "ricostruzione sulla base di singole fatture, dividendole per tipo specifico di pneumatico, e comparando il prezzo di acquisto con quello di vendita, ricavandone una certa percentuale di ricarico"; b) "(i) singoli ricarichi non paiono differenziarsi significativamente tra di loro in ragione del costo, per cui è ammissibile, in questo caso, una media complessiva (...). Esaminando le varie fatture, infatti, si ricava che i ricarichi non variano in relazione al costo del singolo pneumatico, ma a fattori indipendenti tra loro, per cui anche una ripartizione ponderale non avrebbe grande significato statistico"; c) quanto alle contestazioni del contribuente circa il carattere non significativo del campione in quanto costituito da 33 fatture su 800 e relativo al solo primo semestre dell'anno, "il campione appare significativo, anche in ragione della variabilità del tipo di pneumatico, mentre non si vede perchè la percentuale di ricarico dovrebbe cambiare a seconda del periodo dell'anno, e perchè dovrebbe essere più bassa nel primo semestre rispetto al secondo"; d) "a fronte della comparazione effettuata dall'Ufficio, il contribuente non ne propone una alternativa, nè indica i dati di fatto (come ben avrebbe potuto) dimostrativi di una inattendibilità del metodo utilizzato dall'Ufficio", sicchè "i risultati (da questo) ottenuti non sono contraddetti da altre ricostruzioni effettuate dalla parte sulla base di dati reali".

4. Avverso tale sentenza della CTR, depositata in segreteria il 9 agosto 2012 e non notificata, ricorre per cassazione T.E.A., che affida il proprio ricorso, notificato il 15 marzo 2013, a un unico motivo.

5. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, notificato il 5 aprile 2013.

6. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza dell'8 ottobre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) - nel testo, applicabile ratione temporis, anteriore alla sostituzione di tale numero a opera del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 - l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio della percentuale di ricarico applicata dal contribuente nella vendita degli pneumatici, con riferimento, in particolare, sia all'esclusione della necessità di ricorrere, ai fini del calcolo di tale percentuale, al sistema della media aritmetica ponderale, sia all'affermazione della congruità del campione utilizzato ai fini dello stesso calcolo.

In particolare, sotto il primo profilo, il ricorrente censura l'affermazione - con la quale la CTR giustifica l'esclusione della necessità di ricorrere al sistema della media ponderale - secondo cui "i ricarichi non variano in relazione al costo del singolo pneumatico", in quanto "basta confrontare la ottava colonna della tabella citata a pag. 6 e 7 dell'avviso dell'Ufficio per osservare che gli importi del ricarico variano dallo 0,13 (della sesta riga) all'1,26 (della quarta riga) e sono, invece, molto variabili in funzione del costo e della tipologia del prodotto".

Sotto il secondo profilo, il ricorrente censura l'affermazione della CTR secondo cui "il campione appare significativo (...) mentre non si vede perchè la percentuale di ricarico dovrebbe cambiare a seconda del periodo dell'anno", in quanto "una ricostruzione annuale del ricarico medio deve tenere conto di entrambi i semestri ma, soprattutto, non sono state considerate più di 767 fatture che ben avrebbero potuto evidenziare l'andamento del ricarico nel corso dell'anno, considerando anche la stagionalità del prodotto (estivo e invernale)".

1.1. Il primo profilo di censura è inammissibile per difetto di autosufficienza, in violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6) Nella giurisprudenza di questa Corte è un principio ormai consolidato quello secondo cui, nel caso di accertamento induttivo fondato sulla ricostruzione della percentuale di ricarico applicata dal contribuente al costo del venduto, il ricorso al sistema della media aritmetica semplice in luogo di quello della media aritmetica ponderale (che tiene conto del volume di vendite dei vari tipi di merce) è consentito "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" (Cass., 3/10/2018, n. 24017; nello stesso senso, ex plurimis, Cass., 27/12/2018, n. 33458 e 13/07/2018, n. 18695).

Con il profilo in esame, il ricorrente censura la sentenza impugnata là dove, al fine di motivare la correttezza dell'applicazione, da parte dell'ufficio accertatore, della media aritmetica semplice, afferma che "i ricarichi non variano in relazione al costo del singolo pneumatico", nonostante la tabella riportata nell'avviso di accertamento - elaborata sulla base della comparazione tra 33 fatture di acquisto e 33 fatture di vendita dei medesimi pneumatici - evidenziasse una notevole differenza dei ricarichi in relazione al costo e alla tipologia di pneumatico.

Lo stesso ricorrente non ha però assolto l'onere di riportare testualmente nel ricorso il contenuto di tale tabella, al fine di consentire a questa Corte di pronunciarsi sulla congruità, in relazione allo stesso, della motivazione della sentenza impugnata senza accedere a documenti esterni al ricorso, essendosi limitato (alla quarta e quinta pagina del ricorso) a una sintesi nella quale i ricarichi applicati in sede di vendita degli pneumatici indicati nelle 33 fatture non sono, per di più, neppure menzionati.

Da ciò l'inammissibilità del profilo di censura.

1.2. Il secondo profilo di censura è fondato.

Nel caso di rettifica della dichiarazione dei redditi (e anche della dichiarazione IVA), la determinazione in via presuntiva, mediante accertamento induttivo, della percentuale di ricarico applicata dal contribuente al costo del venduto deve avvenire con un criterio che sia "1) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; 2) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; 3) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni" (Cass., 4/03/2015, n. 4312; analogamente, con riferimento alla rettifica della dichiarazione IVA, Cass., 15/12/2017, n. 30276).

Il profilo di censura in esame concerne il secondo di tali requisiti, cioè l'appropriatezza della modalità di scelta del campione utilizzato dall'ufficio accertatore ai fini del calcolo della percentuale di ricarico.

A proposito di tale requisito, questa Corte ha più specificamente statuito che il controllo di logicità sulla scelta e applicazione del criterio di determinazione della percentuale di ricarico si estende anche alla congruità del campione selezionato per la comparazione tra il costo di acquisto e il prezzo di rivendita, dovendo tale campione comunque comprendere, in relazione agli elementi conoscitivi acquisiti nel corso dell'indagine svolta dall'ufficio accertatore, "un "gruppo significativo, per qualità e quantità dei beni" oggetto dell'attività di impresa, anche senza estendersi necessariamente alla totalità dei beni (...), per cui la "insufficienza o inadeguatezza del campione" è oggetto di sindacato da parte del giudice di merito" (così, in termini identici, Cass., 16/01/2015, n. 673 e 22/10/2018, n. 26589); il quale giudice "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 nonchè della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto" (Cass., n. 26589 del 2018, corsivo aggiunto).

Nel caso di specie, nel compiere la verifica di rilevanza/congruità del campione utilizzato dall'ufficio accertatore sollecitata dal contribuente, la CTR si è limitata all'anapodittica (e non del tutto perspicua) affermazione che "il campione appare significativo, anche in ragione della variabilità del tipo di pneumatico".

In tale modo, tuttavia, la sentenza impugnata nulla effettivamente dice sulle modalità di formazione del campione utilizzato dall'ufficio e si sottrae alla necessaria effettiva verifica di rappresentatività dello stesso, sia sul piano quantitativo (in relazione agli pneumatici

complessivamente venduti nell'anno dal contribuente), sia sul piano qualitativo (in relazione alla composizione del campione, con riguardo alla tipologia dei diversi pneumatici in esso compresi).

Alla stregua dei rilievi esposti in ordine al secondo profilo di censura in esame, la motivazione della sentenza impugnata risulta, dunque, insufficiente. In accoglimento di tale profilo, la stessa sentenza deve, perciò, essere cassata, con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, perchè verifichi la rappresentatività del campione utilizzato dall'ufficio accertatore ai fini della determinazione della percentuale di ricarico, nonchè per provvedere alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

la Corte accoglie l'unico motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 08 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 5 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza