Sentenza del 17/11/2020 n. 26167 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Ufficio di Genova 1 - sulla base di un p.v.c. redatto da propri funzionari nel 2006 a seguito di verifica - notifico' a (---) s.r.l. (societa' esercente l'attivita' di commercio all'ingrosso di medicinali) un avviso di accertamento e di irrogazione di sanzioni, in relazione all'anno 2003, rideterminando il dovuto per IRPEG, IVA ed IRAP, specialmente (per quanto ancora qui interessa) per l'omessa contabilizzazione di ricavi in misura pari ad Euro 58.402,30.

Impugnato detto avviso dalla societa', la C.T.P. di Genova, con sentenza n. 249/5/08, accolse parzialmente il ricorso, relativamente al recupero delle quote di ammortamento eccedenti, nonche' di costi non documentati e non inerenti, e relative sanzioni. Con successiva sentenza del 7.12.2011, la C.T.R. della Liguria accolse solo parzialmente l'appello principale della societa' (limitatamente al recupero di costi non documentati e non inerenti, nonche' alle sanzioni sulle provvigioni erroneamente contabilizzate), nonche' quello incidentale dell'Ufficio, confermando nel resto la sentenza impugnata. Osservo' in particolare il giudice d'appello, per quanto ancora qui interessa, che l'Ufficio aveva correttamente proceduto alla rideterminazione dei ricavi mediante la loro ricostruzione indiretta, applicando le percentuali di ricarico al costo del venduto, avuto riguardo ad un campione significativo e rappresentativo di beni per ciascun fornitore; cio' tanto piu' che l'utile d'esercizio esposto in bilancio per l'annualita' in discorso era pari ad appena Euro 32.922,00, con una percentuale di redditivita' pari allo 0,5%, e quindi palesemente antieconomico.

(---) s.r.l. ricorre ora per cassazione, sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo, si denuncia violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 25, e degli articoli 2967 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente censura la decisione impugnata per aver ritenuto sufficiente - ai fini della verifica della legittimita' dell'operato dell'Ufficio mediante il metodo analitico-induttivo, e segnatamente quello delle percentuali di ricarico sul costo del venduto - la circostanza che si sia operato su un campione rappresentativo di beni per ciascun fornitore, omettendo ogni valutazione sulla necessita' della ponderazione del campione significativo e rappresentativo dei beni compravenduti, in linea con la costante interpretazione giurisprudenziale.

1.2 - Con il secondo motivo si lamenta violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 25, e degli articoli 2967 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente, ancora, si duole della violazione dei medesimi parametri normativi anche sotto altro profilo, per aver ritenuto sussistente un indice di gestione antieconomica - per di piu' quale presupposto per l'utilizzo del metodo delle percentuali di ricarico secondo modalita' semplificate - nella consistenza "poco significativa" dell'utile di esercizio per l'anno 2003 (poco piu' di Euro 32.000) e della percentuale di redditivita'.

1.3 - Con il terzo e il quarto motivo si deduce omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Rileva la ricorrente che, a fronte di specifiche censure propugnate in appello su precise circostanze di fatto - e segnatamente: a) sulla corretta campionatura dei beni oggetto di commercio; b) sulla corretta determinazione del costo medio ponderato di ciascun bene; c) sulla corretta determinazione del prezzo di vendita medio ponderato di ciascun bene; d) sulla individuazione della percentuale di ricarico media ponderata - la C.T.R. si sia limitata ad affermare la legittimita' dell'operato dell'Ufficio, perche' basato sull'esame di un campione significativo e rappresentativo di beni per ciascun fornitore. Cosi' facendo, il giudice d'appello ha del tutto omesso di motivare su tali dati controversi, e comunque ha reso una motivazione gravemente insufficiente sul punto.

2.1 - I primi due motivi possono esaminarsi congiuntamente, perche' strettamente connessi; essi sono infondati.

In primo luogo, va osservato che il ricorso al metodo analitico-induttivo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), stante la valutazione di inattendibilita' delle scritture contabili operata dall'Ufficio, e' stato correttamente ritenuto legittimo dal giudice d'appello, giacche' tale valutazione e' fondata sulla esiguita' dell'utile d'esercizio per l'anno 2003 (poco piu' di Euro 32.000,00, come s'e' detto), a fronte di un volume d'affari superiore a Euro 6 min. (con una redditivita' pari allo 0,5%), il che denota indubitabilmente l'apparente antieconomicita' della gestione e costituisce una presunzione connotata del carattere della gravita' e precisione (si veda, al riguardo, la recente Cass. n. 27552/2018, secondo cui "In tema di accertamento, l'Amministrazione finanziaria puo' determinare il reddito del contribuente in via induttiva, pur in presenza di contabilita' formalmente regolare, ove quest'ultima sia intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicita' del comportamento del contribuente, che puo' desumersi anche da un unico elemento presuntivo, purche' preciso e grave, quale l'abnormita' della percentuale di ricarico"). Cio' vale, ovviamente e per quel che qui interessa, anche riguardo all'IVA e all'IRAP, avuto riguardo al disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 e del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 25.

2.2 - Quanto alla questione dell'omessa ponderazione dei risultati ottenuti, e' noto l'insegnamento secondo cui "In tema di accertamento induttivo del reddito di impresa fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica

semplice e quello della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli" (cosi', ancora, la gia' citata Cass. n. 27552/2018). Peraltro, ove il contribuente contesti il metodo, "il giudice di merito e' tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle censure prospettate, tenendo conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonche' della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto" (Cass. n. 26589/2018).

In proposito, con l'atto d'appello la societa' aveva tra l'altro rilevato che il metodo in discorso era comunque erroneo, giacche' la ponderazione deve essere effettuata non gia' tra fornitori, ma tra beni, cosi' dovendo ottenersi il ricarico medio ponderato totale, da applicarsi al costo del venduto.

Ora, come chiarito dalla stessa Agenzia nelle controdeduzioni di primo grado (riportate alle pp. 15 e 16 del ricorso ed esplicative delle tabelle pure riportate alle pp. 3-8), i verificatori i) hanno dapprima calcolato il costo del venduto riguardo ai piu' significativi fornitori (14) di (---), individuando l'incidenza (I%) di ciascuno di essi sul totale di detti acquisti; ii) hanno poi individuato il costo del venduto complessivo (CV); iii) hanno calcolato il ricarico medio ponderato per ciascun fornitore (sulla base dell'incidenza di ciascuno) prendendo in esame un numero rappresentativo di prodotti (da 8 a 15); iv) sono quindi giunti al ricarico medio ponderato totale (RM%), pari al 36,99%, applicandolo al costo del venduto complessivo e cosi' giungendo al valore presunto dei ricavi (VPR) pari ad Euro 6.574.003,74, superiore a quello dichiarato (F) pari ad Euro 6.515.601,43, e cosi' individuando i ricavi non dichiarati nella differenza, pari ad Euro 58.402,30.

Sul punto, la C.T.R. ha testualmente osservato che "l'accertamento operato dall'ufficio sui ricavi e' perfettamente legittimo, avendo anche operato su un campione significativo e rappresentativo di beni per ciascun fornitore". Pertanto, ove si tenga conto che i 14 principali fornitori della societa', rappresentano ben piu' della meta' del suo fatturato (come puo' ampiamente evincersi dall'articolo 1 al p.v.c. riportato a p. 3 del ricorso) e che l'espressione del ricarico medio per ciascun fornitore e' stata poi ponderata in relazione alla sua incidenza sul fatturato complessivo (v. penultima colonna delle tabelle riportate alle pp. 4-8 del ricorso), il conclusivo giudizio di correttezza dell'accertamento da parte della C.T.R., seppur reso sinteticamente, non collide con la normativa in rubrica, perche' sostanzialmente riferito anche alla ponderazione, nella specie necessaria stante la diversita' di prodotti venduti. Puo' dunque dirsi che tale procedimento, benche' per il tramite dei fornitori, ha finito per investire direttamente i beni da questi venduti alla odierna ricorrente, rappresentativi di ben oltre la meta' del fatturato. Reputa dunque il Collegio che la censura in esame sia destituita di fondamento.

3.1 - Il terzo e il quarto motivo, da esaminarsi congiuntamente perche' connessi, sono inammissibili.

Con detti mezzi, infatti, la ricorrente finisce col sollevare pretesi vizi motivazionali attinenti non gia' a fatti (principali o secondari), bensi' a questioni, non a caso gia' specificamente veicolate con le censure gia' esaminate, proposte ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Al riguardo, costituisce principio consolidato quello secondo cui "Il motivo di ricorso con cui, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal Decreto Legislativo n. 40 del 2006, articolo 2, si denuncia omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, deve specificamente indicare

il "fatto" controverso o decisivo in relazione al quale la motivazione si assume carente, dovendosi intendere per "fatto" non una "questione" o un "punto" della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex articolo 2697 c.c., (cioe' un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche un fatto secondario (cioe' un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purche' controverso e decisivo" (Cass. n. 17761/2016).

4.1 - In definitiva, il ricorso e' rigettato. Le spese del giudizio di legittimita', liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza