

CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza 01 ottobre 2014, n. 20709

Ritenuto in fatto

1. A seguito di processo verbale di constatazione del 9.12.2004, l'Ufficio notificava in data 6.4.2005 a P.N., esercente l'attività di farmacista rurale, un avviso di accertamento, con il quale veniva recuperato a tassazione, in via analitico-induttiva ai sensi degli artt. 39, comma primo, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, il maggior valore del reddito e della produzione ed il più consistente volume di affari, conseguiti dal contribuente nell'anno di imposta 2002, ai fini IRPEF, IRAP ed IVA.
2. L'atto impositivo veniva impugnato dal P.N. dinanzi alla CTP di Avellino che accoglieva il ricorso.
3. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate veniva, peraltro, parzialmente accolto dalla CTR della Campania con sentenza n. 415/9/2011, depositata il 28.9.2011, con la quale il giudice di appello riteneva legittima, in mancanza di un inventario generale delle merci, la determinazione del ricarico applicabile alle vendite dei prodotti di banco con il criterio della media aritmetica semplice, anziché con quello della media ponderata.
4. Per la cassazione della sentenza n. 415/9/2011 ha proposto, quindi, ricorso P.N. affidato a tre motivi. L'Agenzia delle entrate ha replicato con controricorso.

Considerato in diritto

1. In via pregiudiziale, va rilevata l'inammissibilità del controricorso dell'Agenzia delle entrate, poiché notificato (in data 29.12.2012) oltre i venti giorni dalla scadenza del termine fissato per il deposito del ricorso (art. 370 c.p.c.), a sua volta stabilito dall'art. 369 c.p.c. in venti giorni dall'ultima notificazione, nella specie avvenuta il 12.11.2012.
2. Premesso quanto precede, va rilevato che, con i tre motivi di ricorso - che, per la loro palese connessione vanno esaminati congiuntamente - P.N. denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, comma primo, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d. P.R. n. 633 del 1972, 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c., nonché l'omessa o insufficiente motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5 c.p.c.
 - 2.1. Osserva, invero, il ricorrente che la CTR avrebbe errato nel ritenere che, ai fini della determinazione in via induttiva dei maggiori ricavi e del maggior volume di affari conseguiti dal contribuente nell'anno 2002, possa farsi applicazione, nella fattispecie concreta, del criterio della media aritmetica semplice - mediante il mero raffronto tra



prezzi di acquisto e di rivendita della merce, peraltro operato in relazione ad un numero limitato di prodotti rientranti in macrocategorie formate dall'Ufficio, senza indicazione alcuna delle ragioni di tale opzione combinatoria - in luogo di quello, più adatta alla fattispecie concreta, della media ponderata.

Il criterio seguito nel caso concreto - ad avviso del P.N. - si paleserebbe, invero, del tutto illegittimo, attesa la notevole differenza di valore esistente tra le merci oggetto della sua attività, le più vendute delle quali presentano, tra l'altro, una percentuale di ricarico molto inferiore a quella della media degli altri prodotti.

2.2. L'impugnata sentenza sarebbe, inoltre, affetta dal denunciato vizio motivazionale, avendo la CTR escluso che fosse possibile ricorrere al criterio - più coerente con l'eterogeneità dei prodotti considerati - della media ponderata, basata su un raffronto tra le differenti percentuali di ricarico dei diversi prodotti ed in relazione alla media del settore, in base alla sola considerazione della mancanza dell'inventario generale delle merci in magazzino. A siffatta conclusione, anapodittica ed immotivata, il giudice di appello sarebbe, peraltro, pervenuto senza prendere in esame alcuno le allegazioni difensive del contribuente, il quale aveva rilevato che l'Ufficio ben avrebbe potuto desumere gli elementi necessari all'applicazione del criterio della media ponderata dall'esame delle fatture dell'anno in contestazione, non- ché dalla cadenza giornaliera e dai contenuti costanti della rotazione del magazzino.

2.3. Le censure suesposte sono fondate.

2.3.1. Va osservato, al riguardo, che, sia in tema di accertamento delle imposte sui redditi che di accertamento ai fini IVA, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai dell'art. 39, comma primo, lett. d) , del d.P.R. del 1973 e dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente medesimo (Cass. nn. 6849/2009; 7871/2012; 27488/2013).

2.3.2. E tuttavia, proprio in quanto, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti, non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli, anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento. E neppure si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderata, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass. nn. 6849/2009; 13319/2011; 3197/2013).



2.3.3. Orbene, nel caso di specie, dall'esame dell'impugnata sentenza si evince che è stato adoperato dall'Ufficio il criterio della media aritmetica semplice, fondata sul mero raffronto tra i prezzi di vendita ed i prezzi dei listini delle case fornitrici. E ciò senza tenere conto alcuno della disomogeneità degli articoli venduti che avrebbe richiesto - come dianzi detto un'analisi quantitativa, secondo il criterio della media ponderata, in relazione al volume delle vendite relative all'uno e all'altro tipo di occhiali, ed ai dati relativi al mercato (piccola città di provincia) nel quale il contribuente si trova ad operare.

Per di più, nella fattispecie in esame, la determinazione del ricarico è avvenuta mediante raggruppamento delle merci in sei "macrocategorie" - in ordine alla cui formazione, con riferimento alla scelta dei prodotti da includervi, non risulta, dall'impugnata sentenza, che l'Ufficio abbia fornito indicazione alcuna - ed in ciascuna delle quali sono stati individuati solo dieci prodotti. La percentuale media calcolata dall'Ufficio, sulla base del raffronto tra i prezzi di vendita ed i prezzi di acquisto, è stata, dipoi, estesa al costo del venduto di tutte le merci rientranti nelle varie tipologie ricomprese nelle "macrocategorie", ad onta della sussistenza di una notevole differenza di valore tra le merci, e del fatto che quelle più vendute avevano una percentuale di ricarico inferiore rispetto alla media delle altre.

2.3.4. Ebbene - al contrario di quanto ritenuto dalla CTR - il campione prescelto non può considerarsi certamente rappresentativo, né sul piano quantitativo, attesa l'esiguo numero di prodotti presi in considerazione, in relazione alla notevolissima varietà di merci oggetto dell'attività farmaceutica, né sul piano qualitativo, difettando del tutto l'indicazione, da parte dell'Ufficio, degli elementi idonei ad evidenziare che la composizione del campione prescelto sia avvenuta in modo appropriato (Cass. n. 3197/2013).

2.3.5. L'impugnata sentenza - trascurando del tutto le allegazioni difensive del P.N. - si fonda, in realtà, essenzialmente sul rilievo dell'indisponibilità di un inventario generale delle merci. Senonché, tale circostanza non può ritenersi ostativa all'applicazione, nel caso in esame, del criterio della media ponderata, tenuto conto della possibilità per l'Ufficio di desumere comunque gli elementi relativi alla consistenza del magazzino sulla base dell'esame delle fatture relative all'anno in contestazione, nonché della verifica concreta della quantità e della composizione delle merci in giacenza. Tanto più che la stessa CTR dà atto della circostanza che non era stata contestata affatto, dall'Amministrazione finanziaria, la regolare tenuta del registro di magazzino da parte del contribuente.

2.4. Per le ragioni esposte, dunque, le censure in esame devono essere accolte.

3. L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la Corte, nell'esercizio del potere di decisione nel merito di cui all'art. 384, co. 1 c.p.c., accoglie il ricorso introduttivo proposto dal contribuente.



4. Le spese del presente giudizio di legittimità vanno poste a carico della resistente soccombente, nella misura di cui in dispositivo. Concorrono giusti motivi per dichiarare interamente compensate fra le parti le spese dei giudizi di merito.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente; condanna la resistente alle spese del presente giudizio che liquida in € 5.000,00, oltre ad € 200,00 per esborsi ed accessori di legge; dichiara compensate tra le parti le spese dei gradi di merito.

