

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -  
Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere -  
Dott. FERRO Massimo - Consigliere -  
Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -  
Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

Sentenza

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

S.C., rappresentato e difeso dall'avv. Paciello Renato ed elettivamente domiciliato in Roma presso l'avv. Clemente Michele al vicolo Orbitelli n. 31;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 149/25/08, depositata il 25 settembre 2008;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25 febbraio 2015 dal Relatore Cons. Antonio Greco;

uditì l'avvocato dello Stato Barbara Tidore per la ricorrente e l'avv. Michele Clemente per il controricorrente; udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIACALONE Giovanni, che ha concluso per l'inammissibilità ed in subordine per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di due motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia che, accogliendo l'appello di S. C., esercente attività di installazione di impianti idraulici e sanitari e di commercio dei relativi articoli, annullava l'avviso di accertamento con il quale era stata rettificata con metodo induttivo la dichiarazione dei redditi dell'anno d'imposta 1999 applicando una diversa percentuale di ricarico, determinando così maggiori ricavi, e quindi maggiori imposte.

Secondo il giudice d'appello, infatti, avuto "riguardo all'oggetto dell'attività caratteristica, rappresentata da merci sensibilmente disomogenee, un accertamento che non sia basato sul rigoroso calcolo della media ponderata non può rivelarsi rappresentativo, fondato, e quindi legittimo", considerando anche che le scritture contabili erano risultate regolari, nel senso che tutti gli acquisti e tutte le vendite erano state contabilizzate. In tale quadro, "il solo rilievo che il contribuente abbia applicato una percentuale di ricarico diversa dal settore di appartenenza non era sufficiente a legittimare una presunzione di maggior reddito".

Il contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, denunciando violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e degli artt. 2727 e 2697 cod. civ., l'amministrazione ricorrente assume che in presenza di un ricarico dichiarato enormemente (oltre 20 volte) inferiore a quello di settore la CTR avrebbe illegittimamente omesso di ravvisare una legittima presunzione di maggiori ricavi, tale da richiedere una prova contraria per essere smentita, e quindi in difetto

di questa prova dovrebbe ritenersi aver accolto l'appello di parte in violazione dei principi sull'onere probatorio.

Con il secondo motivo, lamenta omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non aver adempiuto il giudice di merito all'obbligo, che su di esso incombeva, di quantificare la pretesa fiscale nell'ammontare ravvisato corretto, in situazione in cui vi era contestazione di parte solo sul quantum e assenza di prova contraria sull'an della pretesa fiscale, per cui l'ufficio aveva fornito legittima presunzione, data dall'enorme scostamento tra il ricarico dichiarato e quello medio del settore, il che lasciava comunque sopravvivere una maggiore debenza fiscale della parte, sia pur da determinare eventualmente in minus rispetto all'accertato.

Il primo motivo è infondato.

Con riguardo all'accertamento delle imposte dirette a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, e art. 42 - come questa Corte ha avuto modo di chiarire - "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. Ne consegue che 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 anzichè su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento, nè si rende legittimo il ricorso al sistema della inedia semplice, anzichè a quello della inedia ponderale, 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. n. 13319 del 2011, n. 4312 del 2015).

Nella specie il giudice d'appello ha compiuto una articolata disamina della percentuale di ricarico applicata, alla luce degli elementi complessivamente acquisiti, ed ha concluso nel senso che per un verso non era dato riscontrare il presupposto legittimante il ricorso all'accertamento induttivo, e che per altro verso che la pretesa dell'ufficio si era rivelata del tutto sfornita di prova.

La Commissione regionale ha infatti rilevato che "tutt'altro che puntuale e precisa si appalesa la determinazione del ricarico che l'ufficio sostiene aver effettuato in base alla media ponderata" (per avere erroneamente attinto i prezzi di vendita da confrontare con i prezzi di acquisto dalle fatture emesse a carico di enti pubblici; per avere talvolta rapportato il prezzo di vendita con IVA al prezzo di acquisto senza l'imposta; per essere "troppo disomogenei" i beni raggruppati per categorie omogenee, in realtà non coerenti, con conseguente troppo elevato scarto fra prezzo minimo e prezzo massimo;

per essere stato falsato il rapporto fra prezzo d'acquisto e prezzo di vendita in conseguenza del confronto fra i prezzi di acquisto di 7603 articoli ed i prezzi di vendita di 2133 articoli; per aver considerato nei prezzi d'acquisto sconti ed abbuoni di competenza dell'anno precedente; per non aver tenuto conto che nei prezzi di vendita era compresa la posa in opera degli articoli acquistati, con evidente incidenza del costo della mano d'opera sul prezzo di vendita praticato).

Ha rilevato dalle memorie di costituzione "altre contraddizioni, con evidente ripercussione sul ricarico medio" (con riguardo ai condizionatori, aver considerato separatamente, come due apparecchi, l'elemento esterno e l'elemento interno; per la mancata considerazione nel prezzo di acquisto dei lavabi della relativa colonna, calcolata nel prezzo di vendita; per la commistione degli scaldabagni di diversa grandezza, e dei corredi di sanitari in porcellana, composti da unità di numero diverso).

Ed ha osservato che alla puntuale e dettagliata elencazione degli errori connessi dai verificatori "e che inficiano il risultato ottenuto" non aveva fatto seguito "una puntuale contestazione da parte dell'ufficio, il quale si era limitato a svolgere mere argomentazioni di stile, non sufficienti a scalfire le prove offerte dal contribuente".

Infatti, con riguardo all'oggetto dell'attività, "rappresentata da merci sensibilmente disomogenee, un accertamento che non sia basato sul rigoroso calcolo della media ponderata non può rivelarsi rappresentativo, fondato e, quindi, legittimo".

Ciò comporta che "in presenza di scritture contabili corrette e quindi non contestate dall'ufficio, il solo rilievo che il contribuente abbia applicato una percentuale di ricarico diversa dal settore di appartenenza non è sufficiente a legittimare una presunzione di maggior reddito, come nel caso di specie".

Si rivela così infondato anche il secondo motivo del ricorso.

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, "il processo tributario non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che, ove il giudice tributario ravvisi la

parziale infondatezza della pretesa fiscale (e non anche l'assoluta nullità dell'atto), non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo che la rappresenta, ma è tenuto a quantificare la corretta pretesa dell'Amministrazione, sia pure entro i limiti tracciati dai petiti delle parti" (tra le pronunce più recenti, Cass. n. 25317 e n. 19750 del 2014).

Nel caso in esame, il giudice tributario non si è sottratto all'obbligo su di esso gravante, avendo considerato del tutto infondata la pretesa fiscale, tanto per l'insussistenza del presupposto legittimante l'accertamento che per la mancanza di prova da parte dell'ufficio ("..assorbita ogni altra domanda e/o eccezione, in riforma dell'impugnata sentenza, il Collegio accoglie l'appello del contribuente ed annulla l'opposto atto per mancanza del presupposto impositivo...") di guisa che la corretta pretesa dell'amministrazione è rimane ragguagliata a quanto originariamente dichiarato dal contribuente: "se nessun acquisto e nessuna vendita è avvenuta in evasione d'imposta, la determinazione del ricarico medio ponderato non può che scaturire, necessariamente, dal rapporto fra prezzi di acquisto e prezzi di vendita.".

Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in Euro 6.000 per compensi di avvocato, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 25 febbraio 2015.

Depositato in Cancelleria il 4 novembre 2015