

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 26007 Anno 2014**

**Presidente: CARLO PICCININI**

**Relatore:**

**Data pubblicazione:**

**SENTENZA**

sul ricorso 20548-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

2014

**contro**

3395

ANDREOLI SPA;

- **intimato** -

Nonché da:

ANDREOLI SPA in persona dell'Amministratore delegato legale rappresentante pro tempore, elettivamente

domiciliato in ROMA VIA OTTAVIANO 42, presso lo studio dell'avvocato BRUNO LO GIUDICE, rappresentato e difeso dall'avvocato ELIO COCORULLO giusta delega in calce;

**- controricorrente e ricorso incidentale -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE;

**- intimato -**

avverso la sentenza n. 317/2008 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il 25/08/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 04/11/2014 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato BACOSI che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto dell'incidentale;

udito per il controricorrente l'Avvocato COCORULLO che ha chiesto l'inammissibilità del ricorso dell'Agenzia e insiste per l'accoglimento del ricorso incidentale;

accoglimento

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale.



## RITENUTO IN FATTO

1. Con processo verbale di constatazione dell'11 settembre 2003 l'ufficio di Latina dell'Agenzia delle entrate rilevava, riguardo all'anno d'imposta 1999, che la s.r.l. Andreoli & C., esercente la vendita al dettaglio di elettrodomestici all'interno di un centro commerciale, aveva registrato in contabilità fatture per operazioni inesistenti e aveva contabilizzato ricavi con un ricarico medio del 20,02% a fronte del più realistico 24,03% accertato dai verificatori. Pertanto l'ufficio, tenuto conto anche di una scontistica media del 20%, contestava alla contribuente l'evasione IVA di lire 80.016.268 su maggiori corrispettivi, oltre all'indebita detrazione di lire 23.016.000 per operazioni ritenute inesistenti. Indi, il medesimo ufficio procedeva alla successiva notifica di conforme atto impositivo.
2. L'impugnazione proposta dalla società contribuente era accolta dalla commissione tributaria provinciale di Latina che rilevava come l'azione del fisco non fosse sorretta da adeguato quadro probatorio, sia riguardo al recupero a tassazione di maggiori ricavi, basato su dati congetturali desunti da un panierino (di 400 articoli ca.) pari ad appena il 10% dell'intera massa commerciale (di circa 5000 articoli ca.), sia quanto al disconoscimento di detrazioni effettuato "in carenza di ineccepibili elementi probatori".
3. Appellava l'agenzia delle entrate sostenendo la correttezza dell'operato dell'Ufficio.

La commissione regionale del Lazio, con sentenza del 25 giugno 2008, rigettava l'appello sul capo relativo ai maggiori ricavi evidenziando che: a) non sussisteva alcuna ragione per procedere induttivamente contro la società contribuente, atteso che la contabilità dell'anno d'imposta era regolare; b) la maggiore percentuale di ricarico era stata stimata "su alcuni articoli anziché su un inventario generale delle merci"; c) la sola divergenza "non abnorme" della percentuale di ricarico derivante dal raffronto della dichiarazione fiscale con quelle risultanti da uno "studio" non era sufficiente a legittimare la rettifica da parte del fisco. Accoglieva, invece, l'appello sul capo di sentenza relativo alle detrazioni, ritenendo che il loro disconoscimento, da parte dell'Ufficio, fosse legittimo trattandosi di fatture relative a pretese prestazioni completamente estranee ai settori merceologici nei quali operavano le ditte emittenti: 1) la soc. Mekelu, esercente il commercio di merceria, aveva fatturato l'allestimento di vetrine; 2) la ditta la Latina Servizi, esercente attività di ristorazione, aveva fatturato lavori di pulizia; 3) la



soc. Euro-Rappresentanze, esercente attività d'intermediazione commerciale, aveva fatturato prestazioni di consulenza commerciale e ricerche del mercato; 4) la soc. Italphone, grossista di elettrodomestici, aveva fatturato la vendita di ben centomila accendini.

4. Per la cassazione della decisione nella parte a sé sfavorevole l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a cinque motivi; la società contribuente resiste con controricorso e ricorso incidentale affidato a due motivi.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso principale non è fondato

1.1. Con il **primo motivo**, denunciando la violazione di norme di diritto processuale (art. 327 cod. proc. civ.; artt. 53 e 54 proc. trib.), l'Agenzia delle entrate sostiene che il giudice d'appello abbia trascurato il giudicato interno formatosi sull'accertamento induttivo, atteso che la sua legittimità non era stata messa in discussione del giudice di primo grado e sul punto non v'era stato gravame incidentale delle contribuenti. Il motivo non è fondato. Il mezzo va disatteso

1.1.1. Incorre nel vizio di ultrapetizione la sentenza della commissione tributaria regionale che esamini una questione già sollevata con il ricorso introduttivo, ma non specificamente riproposta in appello. L'art. 56 proc. trib. - nel prevedere che "*le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate*" - ha una portata analoga alla disposizione contenuta nell'art. 346 cod. proc. civ.. Il termine "*questioni*", per tali intendendosi quelle suscettibili di essere dedotte come autonomo motivo di ricorso o d'impugnazione, non ha un'accezione più ampia del riferimento alle "*domande*" contenute nell'art. 346 cod. proc. civ., non ricomprensendo, pertanto, le mere argomentazioni giuridiche (Cass. n. 21506 del 2010). La rituale riproposizione di una questione va fatta in maniera chiara ed univoca, mentre non è sufficiente il generico riferimento dell'appellante a tutte le argomentazioni difensive già prospettate nel ricorso iniziale (ult. cit.).

1.1.2. Tuttavia, nella specie, la contribuente appellata ha esplicitamente dedotto in secondo grado che "*le scritture contabili costituiscono un vinculum iuris disattendibile solo in base a prove particolarmente qualificate*" e che "*nel caso di cui si discute le risultanze delle dichiarazioni, del bilancio e delle scritture contabili non sono state*



*dichiarate dall'ufficio impositore inattendibili*". Il che sarebbe di per sé stesso sufficiente a riproporre la questione dell'inattendibilità delle scritture come presupposto dell'accertamento, a mente dell'art. 56 proc. trib.. Ma è addirittura da escludere che tale inattendibilità sia mai stata riconosciuta dal giudice di primo grado il quale, per un verso parla di "metodo induttivo prescelto", per un altro afferma: "*Quanto alla gravità degli indizi, in grado di sostenere la validità del metodo di accertamento, non sono stati evidenziati proprio gli elementi che dovrebbero concorrere alla rappresentazione di significative alterazione della gestione aziendale*".

1.2. Con **il secondo e il terzo motivo**, l'Agenzia delle entrate denuncia violazioni di norme di diritto sostanziale (art. 39, comma 2, d.p.r. 600/1973; art. 55, comma 1 - n.3, d.p.r. 633/1972) e correlato vizio motivazionale. La ricorrente si duole del fatto che il giudice d'appello abbia qualificato come analitico-induttivo ovvero induttivo ed extracontabile l'accertamento in base alla sola circostanza dell'utilizzazione di un criterio presuntivo per la determinazione dei maggiori ricavi non dichiarati, rettificando i dati esposti in dichiarazione sulla base dell'applicazione di una diversa percentuale di ricarico stimata per differenza tra i prezzi esposti dal contribuente nelle fatture di vendita e quelli rilevati nelle fatture di acquisto. Rileva, inoltre, che, "*come peraltro accertato dalla CTR, l'Ufficio non aveva mai contestato l'attendibilità delle scritture contabili*".

1.3. Con **il quarto e il quinto motivo**, denunciando subordinatamente ulteriori violazioni di norme di diritto sostanziale (art. 39, comma 2, d.p.r. 600/1973; art. 55, comma 1 - n.3, d.p.r. 633/1972) e correlata insufficienza motivazionale, l'Agenzia delle entrate, per l'ipotesi che sia ravvisato nella specie un accertamento induttivo, rileva in punto di diritto che, contrariamente all'assunto del giudice d'appello, la determinazione dei maggiori ricavi non dichiarati può essere effettuata presuntivamente mediante l'applicazione della diversa percentuale di ricarico stimata per differenza tra i prezzi esposti dal contribuente nelle fatture di vendita e quelli rilevati nelle fatture di acquisto.

In punto di fatto, inoltre, si duole della circostanza che il giudice d'appello abbia trascurato una serie di elementi quali: a) l'irrisorietà dell'utile risultante dal conto economico; b) l'ampiezza e la significatività del campione di prodotti (400) riscontrato in contraddittorio con la parte contribuente; c) la mancanza di riscontri circa la maggiore attendibilità



del campione considerato nei prospetti difensivi esibiti dalla contribuente.

1.4. I quattro suddetti mezzi, tra i<sup>l</sup> connessi, devono essere disattesi. L'Amministrazione può procedere - ai sensi del citato art. 39, comma 1, alla determinazione induttiva dei ricavi sulla scorta delle percentuali di ricarico, le quali costituiscono tuttavia presunzioni semplici, che debbono essere assistite dai requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ. e desunte da dati di comune esperienza, oltreché da concreti e significativi elementi desunti dalla singola fattispecie.

In presenza di scritture contabili formalmente non contestate (come nella specie per l'anno 1999) non è dunque sufficiente, ai fini dell'accertamento di maggiori ricavi, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico aritmeticamente diversa da quella mediamente riscontrata (nel settore di appartenenza ovvero) nel campione rilevato dai verificatori. Infatti, le medie matematiche, ponderate o no, non costituiscono un "*fatto noto*", storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, il fatto ignoto da provare, ma soltanto il risultato di un'estrapolazione ragionata di dati. Pertanto tali percentuali sono di per sé inidonee a integrare gli estremi di una prova per presunzioni, occorrendo quantomeno che emerga l'abnormità o l'irragionevolezza della percentuale quale elemento ulteriore (cfr. Cass. n. 20201 del 2010, n. 12032 del 2009, n. 26388 del 2005). In particolare l'abnormità e l'irragionevolezza della difformità è stata esclusa nel caso di scostamenti di pochi punti percentuali (es. sulla irrilevanza di uno scostamento di sette punti, Cass. n. 12032 del 2009).

1.4.1 Le risultanze del processo verbale riprodotto in ricorso si riferiscono di "*un ricarico medio dichiarato dalla parte del 20,02%*", a fronte di un "*ricarico medio ponderato accertato [...] del 24,03%*". Dunque, la differenza del 4,01% non pare affatto abnorme e fuori dalle dinamiche economiche. Si consideri, inoltre, che gli stessi verificatori hanno abbattuto la differenza per maggiori corrispettivi rilevati del 20% valutando la scontistica tipica di "*un settore altamente concorrenziale*". Per cui, in definitiva, lo scarto differenziale finale (lire 400.081.344) dei corrispettivi accertati rispetto a quelli dichiarati (lire 14.956.187.000) risulta di appena il 2,6% circa. Il che, tenuto conto del campione di 400 articoli ca. su una platea di 5000 ca., rende non intrinsecamente illogica



e non evidentemente elusiva la motivazione del giudice d'appello nel valutare ingiustificata la rettifica operata dal fisco.

1.4.2. E' appena il caso di ricordare che, contrariamente a quello che pare essere l'assunto principale dell'Agenzia ricorrente (motivi 2 e 3), la rettifica in esame non è riconducibile all'ordinario "*metodo analitico*", laddove essa, per essere tale, si sarebbe dovuta basare su elementi documentali atti a smentire direttamente i dati delle contabilità del contribuente (così in dottrina e giurisprudenza), il che non è. Invece, si verte nella specie in un tipico caso di accertamento "*analitico-induttivo*", atteso che l'operato del fisco si fonda sulla valorizzazione di elementi (campione) che indirettamente, mediante ragionamento logico-deduttivo, consentono di ricostruire un volume d'affari diverso e superiore (così in dottrina e giurisprudenza). La prova presuntiva dei maggiori ricavi, per essere idonea a fondare l'accertamento con il metodo analitico-induttivo [art. 39, comma 1 - lett. d), d.p.r. n. 600 del 1973], avrebbe dovuto essere desunta quanto meno da una condotta commerciale anomala (Cass. n. 15038 del 2014), non potendo di per sé ritenersi decisivamente tale il solo dato del modesto utile risultante dal conto economico, in assenza di abnormità e irragionevolezza della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella desunta dal controllo indiretto tramite acquisizione a campione dei beni maggiormente rappresentativi.

## 2. Il ricorso incidentale non è fondato.

2.1. Con **i due mezzi**, tra loro correlati, la s.r.l. Andreoli & C. denuncia violazione dei principi sull'onere della prova (art. 2697 cod. civ.) e vizio d'insufficiente motivazione. Sostiene che, con riferimento alle operazioni ritenute inesistenti, spettava al fisco l'onere di provare tale assunto e non alla parte contribuente di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni portate da fatture passive portate in detrazione quanto all'IVA (motivo 1). Lamenta, inoltre, l'assenza di ragionato esame delle risultanze processuali in particolare di quella carenze probatorie, quali ad esempio la mancanza dichiarazioni di riscontro rese da terzi, idonee a supportare la coerenza dell'accertamento sul punto (motivo 2)

2.2. I due mezzi sono inammissibili per violazione dell'art. 366-bis cod. proc. civ.. Infatti, la ricorrente incidentale, nel formulare l'interrogazione conclusiva del primo motivo [«se, in relazione all'art. 2697 c.c., incombe all'amministrazione finanziaria e non al contribuente l'onere di fornire la prova che l'operazione rappresentata dalla fattura non è mai stata posta in essere»] trascura che il quesito di diritto non può mai essere generico e astratto, ma deve



compendiare la riassuntiva esposizione degli elementi di fatto sottoposti al giudice di merito, la sintetica indicazione della regola di diritto che, ad avviso della parte ricorrente, si sarebbe dovuta applicare al caso di specie. La mancanza anche di una sola di tali indicazioni rende inammissibile il motivo cui il quesito così formulato sia riferito (Cass. n. 13240 del 2014 e molte altre). Nel caso in esame tali requisiti di completezza non sono rispettati poiché solo l'integrale lettura della complessiva illustrazione del motivo – all'esito di un'attività svolta dal giudice di legittimità e non di un'indicazione della parte ricorrente – consente di comprendere il contenuto e il significato della censura.

2.3. La ricorrente trascura, pure, che il motivo di ricorso per vizio motivazionale, deve essere accompagnato da un momento di sintesi che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità (Cass., Sez. U, n. 11652 del 2008; Cass. n. 2652 e n. 16528 del 2008). Il motivo, cioè, deve contenere - a pena d'inammissibilità un'indicazione riassuntiva e sintetica, che costituisca un *quid pluris* rispetto all'illustrazione del motivo e che consenta al giudice di valutare immediatamente l'ammissibilità del ricorso (Cass., Sez. U, n. 12339 del 2010). Nulla di tutto ciò è leggibile nel caso di specie, non essendo stato formulato, per il secondo motivo, il c.d. quesito di fatto ovverosia la conclusione mediante apposito momento di sintesi (Cass. n. 24255 del 2011), non essendo tale l'epilogo puramente discorsivo del mezzo.

2.3. Peraltro, le doglianze sono manifestamente infondate. Premesso che il diritto alla detrazione dell'IVA costituisce principio fondamentale del sistema armonizzato d'imposizione sulla cifra d'affari (Corte di giustizia, 6 luglio 2006, C-439/04 e C-440/04; 6 dicembre 2012, C-285/11; 31 gennaio 2013, C-642/11), è pacifco che il fisco, ove ritenga che il diritto debba essere negato per essere le operazioni fatturate oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state fatte o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento della detrazione s'inseriva in un'evasione commessa dal fornitore (Cass. n. 24426 del 2013). Nelle ipotesi più semplici detto onere può esaurirsi, per l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto prestatore è



privo delle necessarie dotazioni (ult. cit.; conf. Cass. n. 6229 del 2013). Nella specie la prova presuntiva che prestazioni controverse non sono stata effettivamente rese dalle ditte fatturanti, deriva dalla completa estraneità delle prestazioni medesime ai settori merceologici nei quali operavano le ditte emittenti: 1) la soc. Mekelu, esercente il commercio di merceria, aveva fatturato l'allestimento di vetrine; 2) la ditta la Latina Servizi, esercente attività di ristorazione, aveva fatturato lavori di pulizia; 3) la soc. Euro-Rappresentanze, esercente attività d'intermediazione commerciale, aveva fatturato prestazioni di consulenza commerciale e ricerche ~~dell~~ mercato; 4) la soc. Italphone, grossista di elettrodomestici, aveva fatturato la vendita di ben centomila accendini. Il che lascia intendere, sul piano logico e circostanziale, che le ditte in questione fossero visibilmente sfornite di dotazioni personali e strumentali e di competenze professionali e merceologiche adeguate all'esecuzione delle eterogenee prestazioni fatturate. La sentenza d'appello, nel valorizzare tali elementi di fatto, non contrastati da allegazioni contrarie, non ha fatto altro che attenersi a consolidati principi giuridici in materia, il tutto con motivazione pienamente logica e non suscettibile di essere rivisitata in sede di legittimità.

3. Al rigetto di entrambi i ricorsi consegue la compensazione integrale delle spese del giudizio di legittimità tra le parti.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta entrambi i ricorsi, principale del fisco e incidentale della contribuente, e dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 4 novembre 2014

Il Consigliere Estensore

**Il Presidente**