

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. SACCUCCI Bruno - Presidente
Dott. CICALA Mario - Consigliere
Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere
Dott. MERONE Antonio - Consigliere
Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

Sentenza

sul ricorso proposto da:

“Omissis”, residente in Viterbo (alla Via Larga n. 8), elettivamente domiciliato in Roma alla Via Eleonora d'Arborea n. 30 (studio legale Cartoni) con l'avv. FERRAZZANI Roberto (del Foro di Viterbo) il quale lo rappresenta e difende in forza di procura speciale apposta a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE, in persona del Ministro pro tempore;

- intimato -

avverso la sentenza n. 77/01/1999 depositata il 19 aprile 1999 dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Udita la relazione svolta nella Pubblica udienza del 22 settembre 2005 dal Cons. Dott. Michele D'ALONZO; udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato al MINISTERO dalla FINANZE il 14 aprile 2000 (depositato il 3 maggio 2000), “Omissis”, (esercente, si legge nella sentenza impugnata, “commercio al minuto di pezzi di ricambi per auto”) - premesso che aveva impugnato innanzi al competente giudice tributario l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio delle II.DD. di Viterbo (aderendo “apoditticamente alle risultanze del verbale della GdF in cui ai indagava sui dieci prodotti assertamente ritenuti più rappresentativi, arrivando a calcolare una percentuale di ricarico del 24,39% contro quella del 10,62% risultante dalla contabilità, la quale era regolarmente tenuta, come risultava dallo stesso verbale della GdF”) aveva elevato a L. 148.124.000 il reddito di impresa dichiarato per l'anno 1992 in L. 68.401.000 -, in forza di DUE motivi chiedeva, “con ogni consequenziale pronuncia di legge, anche in punto di spese”, di cassare la sentenza n. 77/01/99 depositata il 19 aprile 1999 con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva parzialmente accolto (“riducendo la percentuale di ricarico al 15%”) il gravame da lui proposto avverso la decisione (n. 337/03/97) della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo la quale, in parziale accoglimento del suo ricorso, aveva già ridotto al 20% la percentuale di ricarico applicata dall'Ufficio.

Il Ministero intimato non si costituiva nè svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione

1. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - ricordato che nel suo appello il contribuente aveva addotto essere la sentenza di primo grado inficiata (a) da “errore di diritto” perchè “in mancanza di prove contrarie” avrebbe dovuto “confermare il dichiarato” nonchè (b) da “difetto di

"motivazione" perchè non indicava "le ragioni" in base alle quali aveva ritenuto "congrua la percentuale di ricarico del 20%" -ha, in parziale accoglimento di detto gravame, ridotto, la percentuale in questione al 15% affermando che una motivazione, "seppur sintetica", era ravvisabile nell'espressione (usata dal giudice di primo grado) "considerato il ricarico medio che si riscontra nel settore" e ritenendo "più rispondente alla realtà aziendale determinare nella misura del 15% la percentuale di ricarico" in considerazione della circostanza che il "ricarico medio del settore...varia dal 15% al 25%". 2. Con il primo motivo di ricorso il contribuente lamenta, in relazione alle previsioni dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, "violazione" del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 nonchè dell'art. 2697 cod. civ. oltre che "omessa o, quantomeno, insufficiente motivazione" adducendo che essendo possibile, ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 39 detto, discostarsi dalle risultanze contabili solo ove queste siano "inaffidabili", "nessuna motivazione circa l'inattendibilità delle scritture contabili...è stata offerta nella sentenza impugnata, la quale ha omesso di considerare le penetranti critiche svolte ... nei due gradi di giudizio"; "la sentenza impugnata (e, prima di essa,...l'atto di accertamento) applica una percentuale di ricarico immotivata ed ingiustificata, con ciò violando sia il disposto dell'art. 39...sia,...le regole di motivazione sul punto autorevolmente stabilite da questa Corte" (Cass., 1, 27 agosto 1998 n. 8535).

Il motivo è fondato e, pertanto, deve essere accolto.

A. In tema di imposte dirette, invero, costituisce orientamento consolidato di questa Corte (che va confermato per totale carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria) il principio secondo il quale (Cass., trib., 14 aprile 2003 n. 5670) "l'accertamento induttivo del reddito è consentito anche in presenza di scritture contabili Normalmente corrette qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente inattendibile in quanto confligente con regole fondamentali di ragionevolezza", con l'importante precisazione (Cass., trib., 29 novembre 2000 n. 15310; id., 1, 27 a-gosto 1998 n. 8535; id., 1, 2 settembre 1995 n. 9265) che "l'accertamento di maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto ove tale difformità raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare appunto la documentazione contabile di ogni attendibilità", in quanto (Cass., 1, 2 settembre 1995 n. 9265) le medie di settore non costituiscono un "fatto noto", storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare (che da solo non è sufficiente a dare fondamento alla prova presuntiva), ma il risultato di una extrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa una regola di esperienza, in base alla quale poter ritenere statisticamente meno frequenti i casi che si allontanano dai valori medi rispetto a quelli che ad essi si avvicinano, e, pertanto, non sono idonee, di per se stesse, ad integrare gli estremi di una prova per presunzioni.

Ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, quindi, non basta (Cass., trib., 23 giugno 2003 n. 9946; id., trib., 27 settembre 2002 n. 13995; id., trib., 29 novembre 2000 n. 15310; id., 1, 26 maggio 1995 n. 5850) il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella risultante da uno studio di settore, ma occorre che risulti qualche elemento ulteriore (anche la abnormità e/o l'irragionevolezza delle quali si è fatto cenno) incidente sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, ovverosia (Cass., trib., 23 gennaio 2003 n. 979, secondo cui "non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondati sul raffronto fra 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 media semplice, anzichè a quello della media ponderale, quando fra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore e tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio") la concreta ricorrenza di circostanze gravi, precise e concordanti (art. 2727 cod. civ.): le percentuali di ricarico utilizzate per la determinazione del reddito del contribuente, in definitiva (Cass., trib., 6 novembre 2002 n. 15534), devono essere assistite dai requisiti di cui all'art. 2729 detto, perciò desunte da dati di comune esperienza, ed esplicitate attraverso un adeguato ragionamento.

B. L'applicazione degli esposti principi alla fattispecie evidenzia l'error in cui è incorso il giudice di appello in quanto lo stesso ha del tutto omesso.

1) in primo luogo, (a) di esaminare la legittimità del metodo ("dieci prodotti asseritamente ritenuti più rappresentativi", secondo il contribuente) di accertamento della media "aziendale" di ricarico ("24,39% contro quella del 10,62% risultante dalla contabilità") e, quindi (b) di verificare la abnormità e/o

irragionevolezza della media "del 10,62% risultante dalla contabilità" "aziendale" (se legittimamente) accertata, considerato che (per la sentenza impugnata) il "ricarico medio del settore...varia dal 15% al 25%"; 2) ovvero e comunque, in secondo luogo, di evidenziare l'avvenuta allegazione (e prova), da parte dell'Ufficio, di concreti elementi fattuali, diversi dalla mera discordanza della rilevata media "aziendale" rispetto a quella, anche massima, considerata quale "ricarico medio del settore", cioè la concreta ricorrenza di idonee ed afferenti circostanze gravi, precise e concordanti sia per ritenere accertata la inattendibilità delle scritture contabili sia per la concreta rideterminazione quantitativa del reddito.

C. La sentenza impugnata, quindi, deve essere cassata e la causa va rimessa a sezione della Commissione Tributaria Regionale diversa da quella che la ha pronunciata perché esamini l'appello del contribuente sulla scorta dei principi di diritto innanzi esposti.

3. Il rinvio della causa al giudice del merito determina l'assorbimento del secondo (ed ultimo) motivo di ricorso - con il quale il contribuente "impugna...il capo relativo alle spese" (compensate dal giudice di appello) adducendo che le stesse "debbono seguire la soccombenza...per tutti i gradi di giudizio o, quantomeno, per gli ultimi due svoltisi sotto la vigenza del D.Lgs. n. 546 del 1992" - atteso che il giudice del rinvio dovrà provvedere al regolamento delle spese del giudizio di merito all'esito del riesame del gravame ad esso demandato.

Allo stesso giudice del rinvio, inoltre, si rimette (art. 385 c.p.c., comma 3) la decisione in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 22 settembre 2005.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2005