

10148 10



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 18246/2005

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 10148

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. ANTONIO MERONE - Rel. Presidente - Ud. 18/02/2010
- Dott. SIMONETTA SOTGIU - Consigliere - PU
- Dott. SERGIO BERNARDI - Consigliere -
- Dott. PIETRO CAMPANILE - Consigliere -
- Dott. MARIO BERTUZZI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 18246-2005 proposto da:

S.P.A.

IN AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA in persona dei
 Commissari Liquidatori pro tempore, elettivamente
 domiciliata in ROMA, VIALE PARIOLI 43 presso lo studio
 dell'Avvocato D'AYALA VALVA FRANCESCO, che la
 rappresenta e difende unitamente all'Avvocato
 MOSCHETTI FRANCESCO giusta delega a margine del
 ricorso;

2010

655

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro

tempore, MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- *controricorrenti* -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI VERONA I;

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 97/2003 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE SEZIONE DISTACCATA di VERONA, depositata il 22/01/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 18/02/2010 dal Presidente e Relatore Dott. ANTONIO MERONE;

udito per il ricorrente l'Avvocato FRANCESCO D'AYALA VALVA, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ENNIO ATTILIO SEPE, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTO

La ha impugnato due avvisi di accertamento con i quali i competenti uffici finanziari rettificavano, con metodo induttivo, la dichiarazione iva e la dichiarazione dei redditi relative all'esercizio 1994. In particolare, ai fini iva, l'ufficio ha elevato, dal 10 % dichiarato, al 40% il ricarico sulle vendite, sul rilievo che negli anni precedenti tale ricarico era stato applicato nella misura del 90/110%; ai fini delle imposte dirette, l'ufficio ha effettuato il recupero considerando congrua l'applicazione della percentuale di redditività dell'8% sui ricavi dichiarati.

A sostegno del ricorso introduttivo, la società ha eccepito che gli atti impugnati erano il risultato di travisamento dei fatti (*rectius*: vizio di motivazione), violazione degli artt. 54 DPR 633/1972 e 39 DPR 600/1973 (in quanto l'accertamento non era supportata da presunzioni gravi, precise e concordanti), violazione delle regole sulla distribuzione dell'onere della prova e della omessa considerazione dello stato di dissesto dell'azienda che aveva portato alla amministrazione straordinaria della stessa.

La commissione tributaria provinciale adita ha rigettato i ricorsi, previa riunione degli stessi, e la commissione tributaria regionale ha poi confermato la decisione di primo grado.

La società ricorre oggi per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe, sulla base di cinque motivi. L'amministrazione finanziaria resiste con controricorso.

DIRITTO

Preliminarmente, va esaminata l'eccezione di inammissibilità del

Oggetto: tributi - accertamento



ricorso.

Osserva l'amministrazione resistente che l'odierno ricorso, consegnato per la notifica all'ufficiale giudiziario l'8 luglio 2005, sarebbe stato proposto tardivamente rispetto al termine lungo, ex art. 327 c.p.c., nel testo vigente *ratione temporis*, posto che la sentenza impugnata è stata pubblicata il 22.

L'eccezione è infondata perché bisogna tenere conto della sospensione dei termini prevista dall'art. 16 della legge 289/2002, per cui il termine per proporre ricorso scadeva il 18 luglio 2005, dieci giorni dopo la consegna all'ufficiale giudiziario. Né può trovare accoglimento l'ulteriore eccezione secondo la quale, nella specie, la sospensione non opererebbe perché la società, nel corso del giudizio di appello, aveva presentato istanza di discussione in pubblica udienza, manifestando in tal modo, secondo la parte resistente, la volontà di non avvalersi della sospensione stessa. Questa Corte, infatti, ha già avuto modo di chiarire che l'istanza di trattazione, "che abbia reso inoperante la sospensione del pendente giudizio di appello ... [non implica] la volontà di rendere inoperante anche la sospensione del termine di impugnazione della conseguente sentenza" (Cass. 4515/2009).

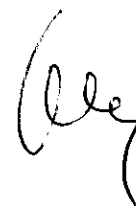
Nel merito, il ricorso non può trovare accoglimento.

Con il primo motivo, vengono denunciati omessa pronuncia e vizi di motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui viene rigettata l'eccezione di infondatezza ed arbitrarietà dell'accertamento IRPEG, adducendo la legittimità del coefficiente di ricarico applicato (40%) che invece riguarda soltanto la rettifica della dichiarazione IVA. In altri termini, la parte ricorrente eccepisce che erroneamente la CTR avrebbe rigettato l'appello sulla base della asserita legittimità del ricarico del 40 %, sul costo



del venduto, che riguarderebbe esclusivamente il recupero iva e non anche la rettifica irpeg, facendo confusione tra i due criteri di accertamento.

In realtà, il reddito tassabile ai fini delle imposte dirette, stando alla narrativa dello stesso ricorso, è stato determinato applicando la percentuale di redditività dell'8% sui ricavi, che non va confuso con il "ricarico" che deve tenere conto anche dei costi sostenuti dall'impresa. I due criteri non sono inconciliabili, nulla esclude che applicando la percentuale di ricarico del 40% la società potesse realizzare un utile netto corrispondente alla percentuale indicata dall'ufficio prima e dal giudice tributario poi. La CTR, contrariamente a quanto afferma la parte ricorrente, si è espressamente pronunciata sul punto affermando che l'operato dell'ufficio, che ha tenuto "conto delle difficoltà del mercato dell'azienda (difficoltà che hanno portato al dissesto della società)", non sarebbe stato inficiato dalle censure mosse dalla società. Peraltro, l'odierna doglianza relativa alla insufficienza della motivazione, anche con riferimento alla ipotizzata incompatibilità del recupero iva con il recupero irpeg/ilor è privo di autosufficienza: dove, come e quando l'eccezione sarebbe stata formulata ed in base a quali considerazioni, in ipotesi, non esaminate? Non risulta, da quanto esposto nel motivo, che la ricorrente abbia in qualche modo dimostrato, o tentato di dimostrare, la inconciliabilità dei due diversi accertamenti. La mera constatazione della diversità del metodo non implica la divergenza dei risultati. Peraltro, se veramente la CTR avesse fatto confusione tra percentuale di ricarico del 40 %, applicato dall'ufficio iva, e percentuale di redditività dell' 8 %, applicata dall'ufficio delle imposte dirette, il debito di imposta irpeg/ilor sarebbe stato superiore a quello accertato dall'ufficio. Ma,



in tal caso, il vizio da denunciare avrebbe dovuto essere quello della extrapetizione, in violazione dell'art. 112 c.p.c.

Con il secondo motivo vengono denunciati vizi logici e non meglio specificate violazioni di legge.

A parte la inammissibilità del motivo nella parte in cui denuncia violazioni di legge che non vengono poi specificate, le censure riferite alla carenza di motivazione sono infondate o inammissibili per difetto di autosufficienza e di supporto documentale.

In particolare, si denuncia che la CTR, al pari dell'ufficio, non avrebbe tenuto conto della crisi che avrebbe investito il settore, tanto che l'azienda era stata posta in amministrazione straordinaria. In realtà, la CTR ha ritenuto che l'Ufficio abbia tenuto conto di tale circostanza, e che per questa ragione, a fronte degli esercizi degli anni precedenti, nei quali il ricarico dei costi era arrivato fino al 110 %, l'ufficio aveva realizzato un abbattimento di oltre il 60%, calcolando un ricarico sui costi del 40%. La società lamenta l'arbitrarietà di tale dato, ma altrettanto ingiustificato sarebbe il crollo del ricarico dal 110 % al 10% dichiarato per l'anno 1994. Vale a dire, a fronte di una repentina inversione di rotta, l'onere di indicare le ragioni di un tale repentino cambiamento, fatto eccezionale ma possibile, non può che essere a carico della società, la quale soltanto conosce la propria storia dall'interno e può raccogliere e fornire i documenti necessari. Non basta fare riferimento genericamente ad una situazione di dissesto che ha sempre delle cause interne e/o esterne all'azienda, note ai suoi amministratori (salvo il caso del fatto notorio che però, nella specie, non viene eccepito), i quali hanno quindi l'onere di allegarle e provarle. E' pur vero che nessuna azienda può essere



“condannata” a produrre sempre reddito, come osserva la ricorrente, ma è altrettanto vero che di fronte ad un crollo improvviso le cause vanno ricercate e provate da chi vive tale crollo.

Nella specie, la ricorrente assume di avere supportato la tesi della crisi del settore con una relazione che attestava che la crisi stessa era già in atto nel 1993. L'argomento è inammissibile e controproducente. E' inammissibile perché carente di autosufficienza (cosa diceva precisamente la relazione? quando e come è stata prodotta?) e perché il documento avrebbe dovuto essere depositato presso la cancelleria di questa Corte, ai sensi dell'art. 369, n. 4, c.p.c. E' controproducente perché se già nel 1993 si era in piena crisi, appare ancor più incomprensibile la svolta che ha portato dal ricarico del 110% al 10 % dichiarato. E' pur vero che il ricarico del 40% può apparire arbitrario, ma ancor più arbitrario, rispetto al dato di partenza, è il ricarico del 10 % dichiarato. Un dato vale l'altro, ma l'onere di giustificare la “svolta” (peraltro, così drastica), nella politica del ricarico, è a carico della società. E' noto che un ricarico del 10%, sul costo di acquisto, può non consentire nemmeno il recupero dei costi fissi generali. Ed allora la società avrebbe dovuto chiarire perché vendeva in perdita, fatto possibile ma certamente eccezionale, che va provato da chi lo allega.

La difesa della società ricorrente eccepisce poi, sempre nell'ambito del secondo motivo di ricorso, che la CTR avrebbe operato un salto logico perché avrebbe ritenuto che l'assetto del gruppo, al quale fa capo la società, sarebbe tale da far ritenere possibile manovre elusive e che su tale base presuntiva era stata avallato l'accertamento dell'ufficio.

In realtà le considerazioni svolte dalla CTR sull'assetto societario non



costituiscono una autonoma *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Si tratta di osservazioni che sono poste a corredo di un dato di fatto accertato e non contestato, relativo al disordine della tenuta dei documenti contabili. Il disordine contabile, spiega la CTR, nella specie è particolarmente grave perché potrebbe impedire di accertare manovre elusive infragruppo. Ma resta fermo il dato della irregolare tenuta delle scritture contabili, che di per sé giustifica l'accertamento induttivo.

Infine, la ricorrente ritorna sulla asserita incongruenza della applicazione della percentuale di ricarico nella misura del 40 % pur avendo ritenuto la CTR che l'azienda verteva in un periodo di crisi. Sul punto valgono le osservazioni già fatte. In periodi di crisi l'azienda può stabilire di ridurre gli utili abbattendo il ricarico, ma se decide di non recuperare nemmeno i costi (applicando, ad esempio, il ricarico del 10 %) allora deve provare di avere adottato una politica di liquidazione che giustifica tale comportamento.

Con il terzo motivo viene denunciata una asserita illegittima inversione dell'onere della prova a carico della società, sulle ragioni che avrebbero portato alla riduzione della percentuale di ricarico. Sulla base delle considerazioni già svolte, appare evidente la infondatezza della denuncia.

Anche il quarto motivo, con il quale si denuncia che la CTR non avrebbe tenuto conto di tutti gli argomenti difensivi addotti, è infondato, in quanto superato dalle considerazioni già svolte sull'onere della prova. Se è vero che la CTR ha optato per la tesi della congruità del ricarico del 40%, come soluzione di compromesso (sbilanciata però a favore del contribuente) tra la dichiarazione del ricarico del 10%, dell'anno 1994, e la serie che

portava fino al ricarico del 110% degli anni precedenti, è altrettanto vero che non risulta che la società abbia fornito la prova di avere adottato una politica di liquidazione o di riconversione che potesse giustificare la rinuncia ad ogni utile. In altri termini, può anche darsi che sia questa la verità, ma non risulta che, in punto di fatto, ciò sia stato provato da chi era gravato del relativo onere.

Con il quinto ed ultimo motivo, viene eccepito che erroneamente, nella specie, sia stata applicata in maniera indifferenziata il ricarico del 40% su tutte le vendite. In altri termini, la ricorrente ritiene che dovesse essere applicata la media ponderata. L'eccezione è nuova e comunque, secondo l'insegnamento di questa Corte, nell'accertamento tributario "fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica semplice e della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli e dei ricarichi - circostanze la cui valutazione costituisce apprezzamento di merito, incensurabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione di legge - assumendo il criterio della media aritmetica semplice valenza indiziaria, al fine di ricostruire i margini di guadagno realizzato sulle vendite effettuate "a nero", quando il contribuente non provi, ovvero non risulti in punto di fatto, [come nella specie] che l'attività sottoposta ad accertamento ha ad oggetto prodotti con notevole differenza di valore e che quelli maggiormente venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio. In mancanza di tali presupposti, è legittima la presunzione che la percentuale di ricarico applicata sulla merce venduta in evasione di imposta è uguale a quella applicata sulla merce



commercializzata ufficialmente, a meno che il contribuente non provi di aver venduto a prezzi inferiori le merci non documentate” (Cass. 26312/2009).

Parte ricorrente eccepisce poi che l'accertamento iva, effettuato applicando la percentuale di ricarico del 40 % , sarebbe clamorosamente smentito dal fatto che la rettifica irpeg/ilor, effettuata a distanza di pochi mesi. non avrebbe portata alla parallela emersione di materia imponibile. La censura è inammissibile perché fa riferimento al merito degli accertamenti stessi. Tuttavia, va rilevato che non c'è nulla di strano che sulla base della applicazione della percentuale di ricarico del 40 % non vi siano recuperi ai fini delle imposte dirette. Infatti, applicando il ricarico del 40 % sui costi diretti della merce, non è escluso che si riesca a coprire soltanto i costi generali e che quindi non vi siano utili tassabili ai fini irpeg/ilor o che tali utili siano assolutamente esigui. Ciò dimostra, ancora una volta, la inattendibilità della dichiarazione del ricarico del 10%, inidoneo a recuperare anche i costi, in assenza della allegazione di una politica che giustifichi la rinuncia agli utili, o addirittura la vendita in perdita, nell'intento, eventualmente, di realizzare soltanto una liquidità per altri scopi.

Infine, la parte ricorrente denuncia ulteriori profili di violazione di legge e vizi di motivazione perché i giudici di appello non avrebbero esercitato in pieno il loro controllo sulla corretta applicazione delle regole dell'accertamento, accontentandosi del fatto che la documentazione contabile non risultava regolarmente tenuta. La censura, che tende ad una rivalutazione degli elementi acquisiti, è inammissibile perché attiene al



merito e, comunque, non è autosufficiente. Tra l'altro viene contestato alla CTR di non aver tenuto conto di documenti ufficiali provenienti dal commissario giudiziale del cui contenuto nulla si dice, né viene specificato come e quando tali documenti sarebbero stati prodotti.

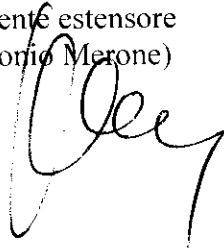
Conseguentemente, il ricorso va rigettato. Sussistono giuste ragioni per compensare le spese del giudizio di legittimità, tenuto conto di alcuni profili di novità delle questioni prospettate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 18 febbraio 2010.

Il Presidente estensore
(dr. Antonio Merone)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
28 APR 2010

IL CANCELLIERE
Marcello Barajoni



IL CANCELLIERE
Marcello Barajoni

