

Vecchi studi di settore: le condizioni per l'utilizzo nel fondare gli accertamenti analitici-induttivi

Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza (CAS) n. 2891 del 27 febbraio 2002

Presidente: Cantillo, Relatore: Falcone

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Poteri degli uffici delle imposte - Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del DPR 29/09/1973, n. 600 - Criteri - Riferimento alla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella media del settore - Idoneità - Esclusione - Presenza di altri elementi, anche se indiziari (presenza richiesta nella motivazione con il richiamo della sentenza, Cas. n. 15310/2000) - Necessità - Fondamento

CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Struttura del processo - Impugnazione di specifici provvedimenti dell'amministrazione - Giudizio sulla loro legittimità formale e sostanziale - Necessità - Indagine sul rapporto d'imposta - Ammissibilità - Fattispecie - Il giudice di merito, dopo avere ritenuto legittimo l'accertamento, ha disatteso la percentuale di ricarico utilizzata sia dal contribuente sia quella proposta dall'ufficio

Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Cantillo Michele (Presidente), Dott. Falcone Giuseppe (Relatore/Consigliere), Dott. Graziadei Giulio, Dott. Marziale Giuseppe, Dott. Di Palma Salvatore (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

Sentenza

sul ricorso proposto da:

S.M.G., elettivamente domiciliato in Roma, presso lo studio dell'avvocato P.G., che lo difende, giusta procura a margine;

(ricorrente)

contro

Ministero delle Finanze;

(intimato)

e sul 2° ricorso n. --- proposto da:

Ministero delle Finanze, in persona del Ministro *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che lo rappresenta e difende *ope legis*;

(ricorrente incidentale)

nonché contro

S.M.G.;

(intimata)

avverso la sentenza n. 170/97 della Commissione tributaria regionale del Molise, depositata il 16/06/1997; udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 21.12.2000 dal Consigliere Dott. Giuseppe Falcone;

udito per il ricorrente, l'Avvocato C. (con delega), che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Vincenzo Nardi che ha concluso per il rigetto del ricorso principale; il rigetto del ricorso incidentale.

Svolgimento del processo

S.M.G., titolare di un'impresa familiare esercente l'attività di commercio di orologi ed oreficeria, ha impugnato l'avviso di accertamento formulato ai fini IRPEF ed ILOR, relativo all'anno 1983, con il quale è stata elevata la percentuale di ricarico sul costo della merce contabilizzata e destinata alla rivendita dal 15% dichiarato al 51% accertato, e con il quale erano stati disconosciuti alcuni costi.

La Commissione Tributaria di primo grado ha accolto parzialmente il ricorso ed ha fissato la percentuale di ricarico nella misura del 30%, ed ha altresì riconosciuto detraibili costi per lire 6.880.000.

La Commissione Tributaria Regionale ha confermato tale decisione ed ha rigettato sia l'appello principale della contribuente che quello incidentale dell'ufficio.

Avverso questa sentenza ha proposto ricorso principale la contribuente con un unico motivo, mentre l'Amministrazione Finanziaria ha resistito con controricorso ed ha presentato ricorso incidentale.

Motivi della decisione

I ricorsi vanno riuniti, avendo ad oggetto la stessa sentenza.

La contribuente ha dedotto violazione e falsa applicazione dell'art. 39 del D.P.R. 600/73 e della legge 154/89, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia perché la Commissione Tributaria Regionale erroneamente:

a) - ritenuto che essa contribuente non aveva dato la prova della percentuale di ricarico applicata, sovvertendo così il principio generale secondo il quale un tale onere grava sull'ufficio e non sulla parte privata;

b) - ha ritenuto sussistere i presupposti per un accertamento induttivo (pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, in assenza di presunzioni qualificate, ed in mancanza di una ispezione);

c) - ha legittimato l'uso di studi di settore, anche se ha ridotto la percentuale di ricarico dal 51% utilizzato dall'ufficio al 30%, senza fornire alcuna motivazione in merito. Sotto questo ultimo profilo, ha poi evidenziato una violazione del disposto dell'art. 112 c.p.c. sul rilievo che il giudice avrebbe dovuto limitarsi ad accogliere o a

respingere le richieste delle parti, senza avere il potere di rideterminare il reddito. La S.M.G., inoltre, ha contestato il richiamo fatto nell'accertamento alla legge n. 17/85 (c.d. Visentini-ter) perché innovativa rispetto al periodo in discussione, nonché il richiamo fatto in sentenza alla legge n. 154/89 contenente i coefficienti presuntivi, poi in seguito modificati ed aboliti per la loro inaffidabilità. La ricorrente, infine, ha contestato il mancato riconoscimento dei costi non contabilizzati, ma opportunamente documentati nel corso dell'istruttoria dell'accertamento.

Ritiene la Corte che le doglianze non sono fondate.

Innanzitutto va individuato il tipo di accertamento praticato nei confronti della ricorrente.

A parere della Corte, si è trattato di un accertamento analitico, che trova fondamento nell'art. 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600/73, e non di un accertamento induttivo, per come ritenuto dalla S.M.G. Nella sostanza, buona parte dei valori esposti dalla contribuente sono rimasti inalterati: quello che è stato modificato radicalmente è il valore relativo ai ricavi, poiché l'amministrazione ha ricostruito tale voce apportando al valore relativo ai costi della merce destinata alla rivendita un ricarico del 51%, non ritenendo assolutamente attendibile quello del 15% praticato dalla contribuente. Dall'atto di accertamento risulta che l'amministrazione ha esaminato la contabilità esibita su richiesta ed emerge, al di là di alcune rettifiche di valori estremamente marginali, che è stato contestato in maniera sostanziale il valore dei ricavi indicati dalla parte con riferimento ai costi sostenuti per acquistare la merce destinata alla rivendita. In questo modo, l'ufficio ha ritenuto che la contabilità, pur se formalmente regolare, era sostanzialmente inattendibile proprio perché il dato più importante, che costituisce lo scopo fondamentale per cui si svolge una attività economica (differenza tra costi e ricavi) non era in linea con quel che comunemente accade in quel settore di competenza, ma si discostava in maniera sensibile, tanto da non potere essere accettata e tanto da consentire l'utilizzazione di strumenti presuntivi basati su specifici studi e sulle stesse indicazioni suggerite dalla legge n. 17 del 1985.

In questa ottica, allora non hanno alcun pregio i numerosi rilievi formulati nel ricorso, sintetizzati *sub b)* e relativi a tutte le doglianze esposte come se si trattasse di un accertamento induttivo. Gli è che l'ufficio può procedere ad effettuare un accertamento in rettifica anche in costanza di una contabilità formalmente regolare, se nella sostanza tale contabilità non offre alcuna credibilità sul piano dei rapporti tra valori esposti, tanto da fare apparire la contabilità sostanzialmente inattendibile e da fare ritenere completamente falsi alcuni degli elementi indicati in dichiarazione, soprattutto quando la falsità riguarda il dato più importante che è costituito dal risultato otte-

nuto nello svolgimento dell'attività che ha prodotto il reddito di impresa (differenza tra costi e ricavi). È l'art. 39, comma 1, lett. d), a consentire, sulla base della disamina della contabilità operata dall'ufficio, di ricostruire l'esistenza di attività non dichiarate attraverso presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti; **e questo valore possono assumere, se confortate da altri indizi, le difformità delle percentuali applicate in concreto rispetto a quelle mediamente riscontrate nel settore di appartenenza, emergenti da studi di settore, quando vi sia uno scostamento che renda del tutto non credibile il risultato della dichiarazione** (v., da ultimo, sent. n. 15310 del 2000 — **riporta in massima a pag. 1278**).

Quanto al rilievo *sub a*), si deve osservare, quindi, che l'amministrazione può contestare la dichiarazione anche facendo riferimento alla percentuale di ricarico applicata e spetta al giudice il duplice compito di verificare prima se sussistono le condizioni per introdurre, in una vicenda che vede presente una contabilità formalmente regolare, lo strumento delle presunzioni semplici, purché gravi precise e concordanti, e poi di verificare se la pretesa formulata dalla amministrazione su tale base sia condivisibile o meno, nel senso che deve verificare anche il grado di affidabilità delle presunzioni utilizzate. L'evoluzione legislativa che si è avuta a partire dal 1985 in poi ha confermato sempre di più la possibilità che l'amministrazione utilizzi strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale, tanto che ormai da qualche anno gli studi di settore si stanno consolidando e stanno offrendo soluzioni sempre più accettate e condivise. Ora, è chiaro che se lo strumento delle presunzioni viene introdotto legittimamente, nei sensi innanzi precisati, nel dibattito tendente alla ricostruzione del reddito, a favore della amministrazione può determinarsi una situazione probatoria che investe anche la quantità dei valori ottenuti sulla base delle presunzioni medesime. E poiché si tratta di presunzioni relative (che ammettono la prova contraria), **il contribuente che voglia contestare il risultato delle presunzioni medesime ha l'onere di attivarsi e di mostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni, eventualmente confermando al contempo con altre presunzioni la validità del suo operato**. In un tale contesto, è vero che si verifica una inversione dell'onere della prova, ma si tratta di una inversione conseguente e legittima in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'amministrazione.

Nella specie, il giudice di merito, dopo avere ritenuto legittimo l'accertamento, ha disatteso con una valutazione pertinente ed a lui spettante sia la percentuale utilizzata dalla parte che quella proposta dall'ufficio, e

si è attestato sulla percentuale che ha ritenuto meglio rispondente alle caratteristiche presentate dal caso sottoposto al suo esame. In questo modo, il giudice ha correttamente applicato sia l'art. 39 del D.P.R. 600/73 e sia l'art. 112 c.p.c., posto che nessuno nel sistema tributario attuale può seriamente contestare il potere del giudice di rideterminare il reddito nel caso in cui i valori esposti dalla parte privata e dal fisco non risultino adeguati agli elementi di fatto emergenti dagli atti. **È ormai un dato acquisito quello secondo il quale il giudizio tributario può essere anche un giudizio sul rapporto, con la possibilità per il giudice di ricercare e di esprimere le soluzioni di fatto e di diritto che più si attagliano alla fattispecie, a prescindere da quelle proposte dalle parti nella dichiarazione e nell'atto di accertamento**.

Su questa base, allora, neanche il rilievo *sub c*) può essere condiviso poiché il giudice ha senza alcun dubbio il potere di quantificare il reddito in maniera autonoma, a prescindere da quello che hanno sostenuto le parti. Né ha pregio la doglianza relativa ad una utilizzazione delle leggi n. 17/85 e n. 154/89 fatta dall'ufficio e dal giudice per una vicenda consumata in epoca precedente all'entrata in vigore delle citate leggi, posto che il riferimento a queste normative è stato fatto esclusivamente dall'ufficio, ma non dal giudice che, nella sua motivazione, non ha formulato alcuna argomentazione basata su queste norme.

Infine, la sentenza impugnata non merita alcuna censura in ordine al mancato riconoscimento di costi non contabilizzati, poiché correttamente il giudice ha fatto prevalere la mancata registrazione.

L'Amministrazione Finanziaria ha proposto ricorso incidentale deducendo due motivi.

Con il primo è stata denunciata violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e mancata corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c. in quanto il giudice, dopo avere ritenuto legittimo l'accertamento non poteva, in mancanza di una domanda della contribuente, ridurre il reddito accertato dall'ufficio, non potendosi condividere l'affermazione fatta dalla Commissione Regionale secondo la quale nella domanda di annullamento doveva comprendersi la domanda di riduzione. Questa doglianza è palesemente infondata poiché nella contestazione globale fatta dalla contribuente è senza dubbio contenuta una contestazione parziale.

Con il secondo motivo è stata dedotta violazione e falsa applicazione dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73 nonché difetto di motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 nn. 3 e 5 c.p.c. per avere il giudice di appello confermato la riduzione della percentuale di ricarico operata dal giudice di primo grado al

30% in maniera apodittica ed ingiustificata rispetto a quella stabilita dall'ufficio sulla base di studi di settore, del ricarico medio effettuato in quel settore e sulla base delle normative successive previste dalle leggi n. 17/85 e n. 154/89.

Anche questa doglianza è palesemente infondata dal momento che per l'anno di riferimento (1983) non erano presenti nell'ordinamento gli strumenti presuntivi codificati successivamente dalle leggi citate dal ricorrente incidentale, per cui il giudice aveva senza alcun dubbio

maggiori e più incisivi poteri valutativi in ordine alle presunzioni utilizzate dalla amministrazione.

Peraltro, tali poteri non sono stati nella specie utilizzati in maniera apodittica, ma sono stati ancorati ad alcuni elementi dichiarati in sentenza.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi e li rigetta. Compensa le spese.

RACCOLTA DI RECENTI MASSIME SUGLI ACCERTAMENTI ANALITICI-INDUTTIVI IN PRESENZA DI CONTABILITÀ REGOLARMENTE TENUTA

CAS - Sez. I - Sentenza n. 9265 del 02/09/1995
Presidente: Corda, Relatore: Rovelli

IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) - Redditi di impresa - Criteri di valutazione - Rettifica - Prova della omessa contabilizzazione di specifici elementi di reddito - Ricorso alla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella media del settore - Illegittimità

Cod. Civ. art. 2729

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, art. 39

IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) - Redditi di impresa - Determinazione del reddito - Detrazioni - Costi relativi a regalie - Deducibilità - Onere probatorio gravante sul contribuente

Cod. Civ. art. 2697

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'Ufficio che procede alla rettifica del reddito di impresa ai sensi del primo comma, lett. d), dell'art. 39 del D.P.R. 29/09/1973 n. 600, - il quale consente la rettifica con metodo analitico, dimostrando, anche per presunzioni, purché, munite dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., l'inesattezza o l'incompletezza di una o più parti contabili - non può fornire la prova della omessa contabilizzazione di specifici elementi di reddito e, quindi, dell'esistenza di attività non dichiarate in base all'unico dato della difformità della percentuale di ricarico, applicata dal contri-

biente sul costo del «venduto», dalla percentuale di ricarico mediamente riscontrata nel settore di appartenenza. Infatti, le medie di settore non costituiscono un «fatto noto», storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare, e che, peraltro, da solo, è insufficiente a dare fondamento alla prova presuntiva, ma il risultato di una estrapolazione 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.

Cass. 10850/94, 1628/95

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la prova della deducibilità dal reddito di impresa dei costi relativi a regalie spetta al contribuente, atteso che fatto costitutivo della detraibilità è l'inerenza del costo alla produzione del reddito, la quale - trattandosi di atti a titolo gratuito - non è in «*re ipsa*», ma può essere ritenuta solo se specificamente provata.

CAS - Sez. I - Sentenza n. 8535 del 27/08/1998
Presidente: Rocchi A., Relatore: Ferro V.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle

imposte - Accertamento ex art. 39, primo comma del DPR n. 600 del 1979 - Criteri - Riferimento a medie di settore - Idoneità - Esclusione

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, art. 39

In presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento di maggiori ricavi dell'impresa non può essere affidato alla considerazione di valori medi statisticamente riferiti al settore di appartenenza dell'operatore economico, espressioni - come tali - risultati valutativi che, a differenza di quelli emergenti da medie elaborate con riferimento interno alla dinamica dell'impresa considerata, solo in via ipotetica possono ritenersi rispondenti alla situazione del singolo contribuente, e quindi non possono valere a configurare, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, una presunzione grave e precisa.

Cass. 9265/95, 8089/96

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 15310 del 29 novembre 2000
Presidente: Cantillo M., Relatore: Graziadei G.*

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**- Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accertamento ex art. 39, primo comma, DPR n. 600 del 1973 - criteri - Riferimento alla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella media del settore - Idoneità - Esclusione - Presenza di altri elementi, anche se indiziari - Necessità - Fondamento**

Cod.Civ. art. 2729

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, art. 39

In presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi dell'impresa non può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, difformità che, ove non raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tale da privare detta contabilità di ogni attendibilità rimane sul piano dell'indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su rigorosi criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo, e non possono, pertanto, da soli, senza il conforto di altri elementi, sia pure parimenti indiziari, configurare una prova per presunzioni.

Cass. 9265/95, 8535/98