

32983.21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

QUINTA SEZIONE CIVILE

Accertamento  
IRPEF anno 2006

Composta da

Lucio Napolitano - Presidente -  
Andreina Giudicepietro - Consigliere -  
Pasqualina Condello - Consigliere -  
Raffaele Rossi - Consigliere rel.-  
Giulio Maisano - Consigliere -

R.G. N. 4063/2015

Cron. 32983

CC - 16/04/2021

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 4063/2015 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentata e difesa, giusta procura a margine  
del ricorso introduttivo, dall'Avv. (omissis) e con questa  
elettivamente domiciliata in (omissis) , presso lo studio  
dell'Avv. (omissis)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato

- controricorrente -

Avverso la sentenza n. 5627/14 della Commissione tributaria regionale della Campania – sezione staccata di Salerno, depositata il 5 giugno 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 16 aprile 2021 dal Consigliere Raffaele Rossi.

**Rilevato che:**

1. All'esito di una verifica condotta (mediante accesso *in loco* ed acquisizione di documenti) nei confronti della ditta individuale (omissis) (omissis), l'Agenzia delle Entrate determinava, con metodo analitico – induttivo (in specie, con l'applicazione della constatata percentuale di ricarico medio ponderato del 75% sul venduto), il maggior reddito IRPEF, il valore della produzione rilevante a fini IRAP nonché l'IVA indebitamente detratta per l'anno 2006 e recuperava a tassazione le imposte non versate, in uno a sanzioni ed accessori.

2. L'impugnativa del contribuente avverso il relativo avviso di accertamento, disattesa in prime cure, veniva parzialmente accolta, a seguito di appello, dalla C.T.R. della Campania – sezione staccata di Salerno, la quale, con la sentenza in epigrafe indicata, riteneva «*di poter ridurre equitativamente la percentuale di ricarico dal 75% attribuito dall'ufficio alla misura del 50%»*.

3. Ricorre per cassazione (omissis), affidandosi a sei motivi; resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

**Considerato che:**

3. Con il primo motivo, si eccepisce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, numm. 3 e 4, cod. proc. civ., «*per carenza assoluta di motivazione sull'eccezione di violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 per avere la sentenza di primo grado non adeguatamente motivato le ragioni di rigetto delle eccezioni della ricorrente»*.

3.1. La censura è inammissibile per difetto di autosufficienza.

In spregio al requisito prescritto dall'art. 366 cod. proc. civ., parte ricorrente ha ommesso la trascrizione o la riproduzione nell'atto introduttivo del contenuto dell'atto di appello (né di esso è compiuta l'allegazione o l'indicazione della collocazione nel fascicolo di ufficio) e, segnatamente, delle specifiche "eccezioni" sulle quali il giudice territoriale avrebbe ommesso la pronuncia.

Se poi dette "eccezioni" asseritamente non esaminate vanno individuate (come sembra inferirsi dall'articolazione del motivo) nella contestazione della sussistenza di circostanze legittimanti la rettifica del reddito dichiarato, la lettura del provvedimento impugnato evidenzia una chiara e diffusa trattazione dell'argomento ad opera del giudice di appello, con l'enunciazione di principi di diritto applicati alla vicenda vagliata, implicitamente incompatibili (in specie, quanto alla ravvisabilità di elementi indiziari fondanti un accertamento non determinato dai soli studi di settore) con la differente prospettazione, in fatto ed in diritto, dell'impugnante (Cass. 29/08/2018, n. 21305).

Sicché è del tutto fuor di luogo discorrere di omessa pronuncia o, *a fortiori*, di difetto assoluto di motivazione.

4. Con il secondo mezzo di gravame, si denuncia «*violazione e falsa applicazione dell'art. 62 sexies del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973*» in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ..

Ad avviso dell'impugnante, il giudice di prossimità, pur muovendo da corrette premesse giuridiche generali, ha erroneamente ravvisato un comportamento antieconomico del contribuente sul mero rilievo della «*assoluta esiguità dei redditi dichiarati*»; per contro, nella specie, l'avviso di accertamento, apparentemente motivato in base ad un comportamento antieconomico, risulta sostanzialmente fondato

sui risultati degli studi di settore, benché «*lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore*» non sia «*da solo sufficiente a giustificare la rettifica del reddito d'impresa dichiarato*».

4.1. La doglianza è in parte inammissibile ed in parte infondata.

É inammissibile sotto un duplice profilo.

Innanzitutto, poiché non coglie appieno la *ratio* della decisione, la quale ha ravvisato nel caso concreto plurimi elementi indiziari da cui inferire l'esistenza di un contegno antieconomico: non soltanto nella esiguità dei redditi dichiarati ma anche, in una coordinata ed unitaria valutazione con tale dato, la percentuale di ricarico praticata sensibilmente inferiore a quella determinata dagli studi di settore.

Il ragionamento presuntivo che sorregge siffatta conclusione non è stato poi idoneamente criticato (con la deduzione dell'inosservanza dei principi sulla prova presuntiva o di vizi motivazionali rilevanti ex art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ.) dall'impugnante, il quale si è limitato, in sostanza, a sollecitare inaccettabilmente la Corte di legittimità a compiere nuovamente detto apprezzamento, esclusivamente devoluto, invece, al giudice del merito.

4.2. È altresì destituita di fondamento, in punto di diritto, la prospettazione posta a suffragio della censura.

Basti al riguardo rammentare che, secondo il consolidato indirizzo di questa Corte, in tema di accertamento dei redditi di impresa, la prova presuntiva dei maggiori ricavi, validamente giustificante un accertamento con il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, *lett. d)*, del d.P.R. n. 600 del 1973, può essere desunta da una condotta commerciale anomala, tale da rendere nel complesso inattendibile una contabilità pur formalmente regolare (tra le tante, Cass. 13/07/2018, n. 18695; Cass. 11/04/2018, n. 8923).

Ad integrare un comportamento antieconomico del contribuente è sufficiente anche un unico elemento presuntivo, purché preciso e grave, quale l'applicazione di percentuali di ricarico sulla merce

venduta modestissime (cfr. Cass. 09/07/2017, n. 17370; Cass. 02/07/2014, n. 15038; Cass. 06/12/2011, n. 26167), abnormi<sup>r</sup> (Cass. 30/10/2018 n. 27752) oppure sensibilmente difformi rispetto a quelle mediamente riscontrate nel settore di appartenenza (così Cass. 13/09/2018, n. 22347).

La determinazione del maggior reddito, ove sia sufficientemente motivata con la specificazione degli indici di inattendibilità dei dati contabili e degli elementi presuntivi della capacità contributiva non dichiarata, è assistita da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'Ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte. A fronte di ciò grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, assumendo, ad esempio, che l'anomalia contabile della bassissima percentuale di ricarico sia giustificata da fenomeni di contingenza economica (determinati da calo della domanda, difficoltà negli approvvigionamenti od esigenze di smaltimento di magazzino) e non già da una mera scelta di politica commerciale (specificamente, vedi le già citate Cass. n. 15038 del 2014 e Cass. n. 14730 del 2017).

5. Con il terzo mezzo, articolato in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., si lamenta «*violazione e falsa applicazione degli artt. 85 e 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 relativamente alla rideterminazione delle percentuali di ricarico medio ponderato nella misura del 50% invece che in quella del 75% determinata dall'Ufficio*».

Assume il ricorrente che a fronte dei rilievi mossi sul criterio di determinazione dei maggiori ricavi seguito dall'Ufficio (applicazione del calcolo del ricarico medio ponderato sulla base delle categorie omogenee oggetto degli studi di settore, senza determinazione del campione di abbigliamento) la C.T.R., dopo aver rilevato la mancanza

del campione di applicazione degli studi di settore, ha, in luogo di annullare l'accertamento, ridotto la percentuale di ricarico in base ad una valutazione meramente equitativa, senza nemmeno indicare gli elementi da cui ha tratto l'enunciato convincimento.

5.1. Il motivo è infondato, quantunque occorra correggere, ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, del codice di rito, la motivazione della sentenza impugnata nei sensi in appresso esplicitati.

Appare infatti non corretto il riferimento della C.T.R. alla «*chiara indicazione del campione*» cui applicare gli studi di settore: come è pacifico dalla concorde narrativa contenuta negli atti del presente grado di giudizio, infatti, il richiamo agli studi di settore è compiuto nell'avviso di accertamento quale elemento sintomatico della condotta antieconomica dell'imprenditore, non già per la determinazione del maggior reddito, ancorata esclusivamente alla percentuale di ricarico sul venduto rilevata in sede di accesso.

Tanto precisato, diversamente da quanto ritenuto dalla sentenza (ed opinato dal ricorrente), l'applicazione del canone del ricarico medio ponderato non presuppone l'individuazione del campione di articoli di abbigliamento su cui effettuare il calcolo né la distinzione in categorie omogenee, anzi dichiaratamente ne prescinde.

Come chiarito dal giudice della nomofilachia, il criterio della media ponderale postula infatti (a differenza di quello della media aritmetica semplice) la disomogeneità degli articoli di merce venduta (diversi per tipologia, valore, ricarico praticato) e consente l'uniforme applicazione agli stessi nella loro globalità di una percentuale uguale ed indistinta di ricarico, quantificata appunto secondo lo schema matematico della media ponderata (sul tema, oltre alla citata Cass. n. 27752 del 2018, cfr. Cass. 04/11/2016, n. 22432; Cass. 27/12/2018, n. 33458; Cass. 30/07/2019, n. 20481).

Attesa la varietà della merce oggetto di verifica (circostanza dedotta dallo stesso ricorrente) ben legittimamente l'A.F ha utilizzato

il parametro della media ponderata per la determinazione del maggior reddito, con una percentuale di ricarico stimata congrua nel 50% dalla C.T.R., sulla scorta di una valutazione equitativa tipica e propria del giudice di merito, sulla quale in questa sede il ricorrente non ha sollevato specifici e puntuali rilievi critici né addotto la sussistenza di vizi inficianti di qualsivoglia tipo.

6. Il rigetto del terzo motivo comporta l'assorbimento del quarto e del quinto mezzo, con i quali, come precipitato logico giuridico della illegittimità dell'accertamento del maggior reddito IRPEF per la ragione innanzi scrutinata, il ricorrente ha rispettivamente dedotto la illegittimità della ripresa a tassazione per IVA ed IRAP (quarto motivo) e dell'irrogazione delle applicate sanzioni (quinto motivo).

7. Con il sesto motivo, si rileva la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ. e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, numm. 3 e 4, cod. proc. civ., «*per carenza assoluta di motivazione sull'eccezione di violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212*».

Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, per le ragioni diffusamente illustrate sopra *sub* § 3.1., da intendersi qui nella loro interezza ribadite e trascritte.

8. Il regolamento delle spese di lite segue la soccombenza.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

Condanna parte ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.000 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

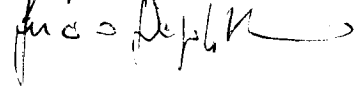
Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato, pari a quello, ove dovuto, previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Quinta Sezione Civile, il giorno 16 aprile 2021.

Il Presidente

Lucio Napolitano



Depositato in Cancelleria

Oggi, 10 NOV. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

**Anna Maria Urso**

