



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

ETTORE CIRILLO - Presidente -  
MICHELE CATALDI - Consigliere -  
PAOLO DI MARZIO - Consigliere -  
ALBERTO CRIVELLI - Consigliere -  
FRANCESCO CORTESI - Rel. Consigliere -

ACCERTAMENTO  
PRESUNTIVO

Ud. 22/09/2022 – CC

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso n.r.g. 917/2015, proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *p.t.*, legale rappresentante, domiciliata in Roma, VIA DEI PORTOGHESI, N. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

**- ricorrente -**

**contro**

(omissis)

, rappresentate

e difese, per procura in calce al controricorso, dall'Avv.to (omissis)

elettivamente domiciliati presso il suo indirizzo di posta elettronica certificata (omissis)



**- controricorrenti -**

avverso la sentenza n. 206/35/13 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA, depositata il 15/11/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/09/2022 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

**Rilevato che:**

1. Tra il 7 e l'11 luglio 2008, l'Agenzia delle entrate notificò a  
(omissis) s.n.c., esercente  
l'attività di ristorazione e di commercio ambulante di generi alimentari, nonché alle socie illimitatamente responsabili, tre avvisi di accertamento inerenti all'anno 2005, con i quali, a seguito di ricostruzione induttiva del reddito, contestava l'omessa contabilizzazione di ricavi, che riprendeva a tassazione a fini Iva, Irap e Irpef.

Le impugnazioni degli avvisi furono respinte dalla Commissione tributaria provinciale di Agrigento; i successivi appelli interposti dalla società contribuente e dalle socie, riuniti innanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, vennero invece accolti, con conseguente annullamento degli atti impositivi.

2. La sentenza d'appello richiamò in premessa l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui, nell'ipotesi di accertamento a norma degli artt. 39, primo comma, e 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti.

Da tale insegnamento, secondo la CTR, si era discostata l'amministrazione, che aveva fondato i propri accertamenti sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita in relazione ad alcuni soltanto dei beni commercializzati dalla società, anziché su un



inventario generale delle merci, ed aveva fatto ricorso al cd. sistema della media semplice anziché a quello della media ponderata.

3. L'Agenzia delle entrate ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. La società intimata e le socie illimitatamente responsabili resistono con controricorso.

**Considerato che:**

1. L'unico mezzo di impugnazione denuncia violazione degli artt. 39, comma 1, e 42 del «d.P.R. n. 673» (*recte*: d.P.R. n. 600/1973).

L'Agenzia ricorrente evidenzia di aver proceduto alla ricostruzione indiretta del volume d'affari della società contribuente, previo accertamento dell'incongruità dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati in base agli studi di settore applicabili; e, sul presupposto della mancata produzione, da parte delle socie, del listino prezzi in uso nell'anno 2005, di aver considerato i prezzi medi praticati sulla base del listino del 2008, opportunamente devalutati.

Rileva, pertanto, di aver fatto ricorso a strumenti presuntivi consentiti — quali, in particolare, il valore delle materie prime impiegate e il listino prezzi esposto al pubblico — muniti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; e richiama la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, al riguardo, sarebbe sufficiente l'individuazione di un solo elemento, che può consistere anche nel raffronto fra prezzo di acquisto e prezzo di rivendita operato su alcuni prodotti.

2. Vanno preliminarmente esaminate le eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dalle controricorrenti.

Costoro hanno anzitutto sostenuto che l'amministrazione avrebbe ommesso di produrre o indicare gli atti e i documenti sui quali il ricorso si fonda; ancora, hanno affermato che il motivo non recherebbe una corretta indicazione delle norme violate, né



specificherebbe come e in quale modo la sentenza impugnata sarebbe incorsa nella lamentata violazione.

Entrambe le eccezioni sono infondate.

Sotto il primo profilo, è sufficiente rilevare che l'allegazione o l'indicazione degli atti e dei documenti del giudizio di merito sono richieste — a pena di inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 366, primo comma, num. 6, cod. proc. civ. — per il caso in cui la censura sia fondata su tali atti, sì da rendere necessario il relativo esame (cfr., fra le altre, Cass. Sez. U., n. 34469/2019); tale non è l'ipotesi che ricorre nella specie, poiché l'amministrazione si è limitata a censurare in diritto le considerazioni svolte dalla CTR, argomentando solo in ordine all'interpretazione delle norme evocate.

Quest'ultimo rilievo, inoltre, rende evidente la piena intelligibilità delle disposizioni che il ricorso assume violate (al di là di un errore materiale nell'indicazione del d.P.R. che le contiene) e dei termini nei quali, secondo la prospettazione della ricorrente, la sentenza impugnata ne avrebbe offerta una lettura non corretta.

3. Nel merito, il ricorso è fondato.

I giudici d'appello hanno ritenuto che l'accertamento induttivo sia stato condotto dall'amministrazione con modalità difformi dal paradigma tracciato dall'art. 39, primo comma, lett. d), e dall'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973; e ciò in quanto la presunzione di ricavi maggiori di quelli denunciati dalla società contribuente si sarebbe fondata su un accertamento condotto mediante il raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita relativo ad alcuni articoli soltanto — e non a un inventario generale delle merci — e con ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderale.

3.1. Al riguardo, tuttavia, questa Corte ha affermato che quando, come nella specie, il rilievo dell'incongruità dei ricavi dichiarati sia innescato dal rilievo di uno scostamento rispetto agli studi di settore



applicabili all'attività esercitata dal contribuente, l'Ufficio non è tenuto a verificare tutti i dati richiesti dallo studio generale di settore, e può procedere alla ricostruzione del reddito mediante accertamento indiretto anche sulla sola base di alcuni elementi sintomatici (v. Cass. n. 33340/2019; Cass. n. 16430/2011).

Sotto l'altro profilo denunciato, con riferimento all'utilizzo della media aritmetica in luogo di quella ponderale, si è poi ritenuto che entrambi i sistemi siano legittimamente impiegabili, illegittimo essendo il ricorso al primo soltanto laddove fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore, e i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (v., da ultimo, Cass. n. 8635/2021; in precedenza, Cass. n. 14328/2009, Cass. n. 279/2003; Cass. n. 14576/2001); pertanto, quando l'accertamento tributario si fonda sulle percentuali di ricarico della merce venduta, è consentito il ricorso al criterio della media aritmetica semplice quando la merce oggetto di indagine è composta da beni omogenei.

3.2. Nel ritenere l'illegittimità degli accertamenti, la CTR non ha tenuto conto di tali profili applicativi delle norme che ne recano la disciplina.

Il ricorso va pertanto accolto, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice *a quo* il quale, in diversa composizione, deciderà uniformandosi agli indicati principi e provvedendo, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

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

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese.

Così deciso in Roma, il 22 settembre 2022.

Il Presidente  
Ettore Cirillo

