

Criteri di calcolo per l'accertamento tributario di maggiori ricavi

Autore: Graziotto Fulvio

In: Approfondimenti

Commento a Decisione Giurisprudenziale - A cura di Fulvio Graziotto - Avvocato in Sanremo (Imperia)

In tema di accertamento analitico-induttivo i maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa vanno calcolati determinando dapprima i ricavi accertati attraverso l'applicazione della percentuale di ricarico medio ponderato al costo del venduto accertato, detraendo poi i ricavi dichiarati.

Decisione: Ordinanza n. 19213/2017 Cassazione Civile - Sezione V

Il caso.

Una SRL si vedeva rettificare i ricavi a seguito di accertamento ai sensi dell'art. 39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 ai fini IVA, IRPEG e IRAP.

In sede di appello, la Commissione Tributaria Regionale riduceva l'ammontare dei maggiori ricavi di oltre la metà portandoli a 198mila euro, risultanti dall'applicazione della percentuale media ponderata di ricarico del 16% al costo del venduto accertato, pari a 1.240.000 euro circa.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso in cassazione, che lo accoglie e rinvia alla Commissione Tributaria regionale con vincolo di attenersi al principio affermato.

La decisione.

Il Collegio riepiloga la vicenda e riassume i motivi di ricorso dell'Agenzia delle Entrate: «con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 dell'art. 75 (ora 109) t.u.i.r., in relazione all'art. 360, comma primo, num. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. quantificato i maggiori ricavi della contribuente nella indicata misura di C 198.000,00 utilizzando l'importo - tra l'altro arrotondato in diminuzione - scaturito dall'applicazione della accertata percentuale di ricarico medio ponderato del 16% al pure accertato costo del venduto di C 1.241.748,00: importo invece costituente null'altro che il margine di guadagno conseguito dall'impresa in base alla ricostruita percentuale

di ricarico; che, con il secondo motivo, la ricorrente deduce in subordine, sulla base dei medesimi rilievi,

insufficienza della motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ.».

La Cassazione ritiene entrambe le censure, congiuntamente esaminabili per la loro intima connessione, fondate.

Precisa infatti che «dalla motivazione sopra trascritta, emerge evidente, da un lato, l'erronea considerazione dei dati fattuali pure accertati o comunque incontestatamente emergenti dagli atti e, dall'altro, conseguentemente, anche l'error in iudicando in cui è incorsa la Commissione tributaria regionale per aver identificato l'oggetto della rettifica cui è legittimato l'Ufficio in base all'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973, non nei maggiori ricavi emersi dalla verifica fiscale - pari alla differenza tra quelli induttivamente determinati dai verificatori in complessivi C 1.440.427,68 (applicando, sul costo del venduto accertato in C 1.241.748,64, la percentuale di ricarico media ponderata del 16%) e quelli invece dichiarati dalla contribuente (pari a C 976.919,73) - ma nel solo guadagno netto costituito dal ricarico (nella predetta percentuale del 16%) applicato sul costo del venduto accertato, così in pratica azzerando l'effetto evasivo d'imposta comunque derivante (specie a fini Irap e Iva) dalla dichiarazione di ricavi inferiori a quelli effettivamente accertati, non risultando del resto nemmeno contestato che, dall'accertamento dei maggiori ricavi così correttamente condotto dall'Ufficio, sia poi scaturito un erroneo calcolo delle imposte recuperate discendente dalla mancata considerazione di componenti negativi incidenti sulle diverse basi imponibili considerate».

Nel cassare la decisione, la Suprema Corte afferma il principio di diritto: *«la sentenza va pertanto cassata e la causa rinviata al giudice a quo il quale, nel procedere a nuovo esame, si atterrà al seguente principio di diritto: «l'accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma primo, lett. d), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di maggiori ricavi non dichiarati da un'impresa commerciale, operata attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico medio ponderato, si effettua: a) applicando detta percentuale sul costo del venduto quale accertato nei confronti dell'impresa; b) sommando l'importo così ottenuto (margine di guadagno) al predetto costo del venduto accertato; c) detraendo dall'importo così ottenuto (ricavi accertati) i ricavi dichiarati dall'impresa o comunque accertati sulla base della sua contabilità»».*

Osservazioni.

la Cassazione afferma un principio apparentemente scontato sotto il profilo economico, logico e aritmetico, ma che evidentemente si era reso necessario precisare alla luce della decisione in appello oggetto di ricorso.

In sintesi, il principio non fa altro che ribadire che i maggiori ricavi sono appunto dati dalla differenza tra i ricavi accertati e quelli dichiarati, chiarendo come determinare i ricavi accertati nei casi in cui vengono ricostruiti sulla base del costo del venduto e della percentuale media ponderata di ricarico.

Per affrontare correttamente un caso come quello oggetto di decisione, va appunto dapprima accertato il

costo del venduto globale, e poi vanno determinati i ricavi accertati applicando al costo del venduto la percentuale media ponderata di ricarico.

Ai ricavi così accertati vanno poi detratti i ricavi dichiarati dal contribuente, e la differenza sprime appunto i maggiori ricavi.

Disposizioni rilevanti.

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Vigente al: 15-10-2017

TITOLO IV ACCERTAMENTO E CONTROLLI

Art. 39 - Redditi determinati in base alle scritture contabili

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) LETTERA ABROGATA DAL D.LGS. 9 LUGLIO 1997, N.241;

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto.

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.

<https://www.diritto.it/criteri-calcolo-laccertamento-tributario-maggiori-ricavi/>