

## Giurisprudenza

# Si all'accertamento induttivo con il ricarico desunto da altre annualità

27 Maggio 2022

Spetta al contribuente dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in periodi diversi l'applicazione di percentuali di ricarico differenti



Legittimo l'accertamento analitico e induttivo con cui l'amministrazione finanziaria ricostruisce in via presuntiva la percentuale media di ricarico sulla base delle fatture prodotte dalla contribuente riferite a un anno di imposta diverso da quelli accertati. In base all'esperienza, infatti, non si tratta di una variabile occasionale e il contribuente è il soggetto più vicino al soddisfacimento dell'onere della prova

contraria.

Lo ha stabilito la Cassazione con sentenza 11717 del 12 aprile 2022, con cui ha rigettato il ricorso di una società.

## La vicenda processuale e la pronuncia della Cassazione

La vicenda riguarda un avviso di accertamento emesso nei confronti di sas con cui era stato accertato maggior reddito non dichiarato ai fini Iva e Irap per gli anni di imposta 2006 e 2007 e, conseguentemente, di partecipazione in capo ai due soci pro quota, rispettivamente del 51 e 49 per cento.

La Ctr, ribaltando la decisione di primo grado, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate.

Col successivo ricorso in Cassazione la contribuente denunciava la violazione dell'articolo 39, primo comma lettera d) del Dpr n. 600/1973, ovvero l'illegittimità dei coefficienti di ricarico applicati dall'Agenzia delle entrate sulle merci vendute, determinati in via presuntiva e che il calcolo della

percentuale di ricarico, a sua volta, era stato compiuto sulla base di un campione rappresentativo indicato dallo stesso contribuente secondo la media aritmetica e sulla base di fatture di acquisto relative a un anno (2010) diverso dagli anni di imposta oggetto di accertamento (2006 e 2007).

Tuttavia, per la Cassazione, in tema di accertamento analitico-induttivo ex articolo 39, comma 1, lettera d) del Dpr n. 600/1973, le percentuali di ricarico, accertate con riferimento a un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi. Inoltre, la tipologia di merci trattate e la misura del ricarico sulle stesse non è una variabile occasionale. Correttamente, quindi, l'amministrazione finanziaria ha provveduto al calcolo della percentuale media di ricarico sulla base delle fatture prodotte dalla stessa contribuente, la quale le ha ritenute rappresentative della propria attività commerciale, pur essendo relative a diverso anno di imposta rispetto a quelli oggetto di accertamento.

Rientra, poi, tra le facoltà della società indicare le specifiche ragioni per cui i prodotti ritenuti concordemente significativi in un anno di imposta non lo sarebbero per gli altri, in quanto il contribuente è il soggetto più vicino al soddisfacimento dell'onere della prova ex articolo 2697 del codice civile della dimostrazione di eventuali mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi di imposta l'applicazione di percentuali diverse (Cassazione, sentenze n. 8698/2021, n. 7108/2019 e n. 27330/2016)

### **Ulteriori osservazioni**

Secondo consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, le circostanze di fatto, comprese quelle relative alle percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, benché non possono essere estese acriticamente ad altro esercizio, precedente o successivo, stante l'autonomia di ogni periodo impositivo, costituiscono pur sempre validi elementi indiziari, da utilizzare secondo criteri di razionalità e di prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi agli anni precedenti (o a quelli successivi), in quanto, secondo regola d'esperienza, *“l'entità dei vari ricarichi non è una variabile indipendente di carattere occasionale, ma è condizionata da una serie di fattori che costituiscono nel loro insieme le condizioni di mercato (ad esempio la situazione di concorrenza esistente in concreto, il settore merceologico, la località, la posizione dell'esercizio con l'eventuale rendita di posizione, ecc.)”*. Incombe quindi sul contribuente, anche in virtù del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse (da ultimo Cassazione n. 27330/2016 e prima ancora n.1286/2004).

di

**Francesco Brandi**