

### **Svolgimento del processo**

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti della ... (che resiste con controricorso), avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale del ..., n. ..., depositata in data ..., con la quale – in una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso, a carico della suddetta società, esercente l'attività di vendita al dettaglio di generi alimentari e di largo consumo, in relazione alle maggiori imposte IRPEF ed ILOR, dovute per l'anno 1997, a seguito di una rettifica del reddito sociale e del volume d'affari ai fini IVA, effettuata ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, conv. in L. n. 427 del 1993, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, – è stata confermata la decisione n. ...., della Commissione Tributaria Provinciale di ..., che aveva accolto il ricorso della società contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che non avendo l'Agenzia delle Entrate, gravata dall'onere di provare, ex art. 2697 c.c., l'effettiva capacità contributiva della contribuente, non limitandosi ad “astratti accertamenti indiziari”, offerto alcuna prova effettiva della maggiore capacità di produzione di reddito della società, nessuna censura poteva essere mossa alla sentenza dei giudici di primo grado, i quali avevano “fondatamente ritenuto l'assenza dei presupposti giuridici (reale incremento patrimoniale) per l'applicazione delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 e 39”.

### **Motivi della decisione**

1. L'Agenzia ricorrente lamenta, con il primo motivo, la violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, comma 3, convertito dalla L. n. 427 del 1993, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e art. 2697 c.c., per avere i giudici tributari ritenuto che, in tema di accertamento analitico-induttivo, pur in presenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli ragionevolmente attesi in base alle caratteristiche dell'attività svolta, l'onere di individuare l'effettiva capacità contributiva della società contribuente spettasse all'Agenzia delle Entrate, laddove grava invece sulla contribuente l'onere di dare la prova contraria in ordine alla insussistenza dei presupposti per il pagamento della maggiore imposta contestata con l'avviso di accertamento ed alla giustificazione dello scostamento tra dichiarato ed accertato. Con il secondo motivo, l'Agenzia lamenta inoltre un vizio di insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., n. 5, su di un fatto decisivo e controverso, non avendo i giudici di appello valutato le specifiche deduzioni dell'Agenzia appellante (quale quella che l'accertamento era basato, oltre che su di una redditività d'impresa inferiore a quella di settore, sulla notevole incidenza dei costi sulla attività, sulla notevole consistenza delle immobilizzazioni finanziarie impegnate e sulla notevole presenza di personale, a fronte di una sistematica scarsissima redditività dell'attività economica esercitata), limitandosi a poche apodittiche affermazioni.

2. Il primo motivo è infondato.

Questa Corte ha già chiarito che, in tema di accertamento induttivo dei redditi, “l’Amministrazione finanziaria può – ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 – fondare il proprio accertamento sia sull’esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell’attività svolta, sia sugli studi di settore, nel quale ultimo caso l’Ufficio non è tenuto a verificare tutti i dati richiesti per uno studio generale di settore, potendosi basare anche solo su alcuni elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente” (Cass.17038/2002, in una fattispecie relativa all’accertamento compiuto in base alle gravi incongruenze tra i costi, compensi e ricavi dichiarati e quelli ragionevolmente previsti sulla base delle caratteristiche dell’attività esercitata; cfr. Cass. 16430/2011).

Il D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, in particolare, dispone, al comma 3, che gli accertamenti condotti ai sensi del menzionato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 (comma 1, lett. d), “possono essere fondati anche sull’esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore”, cui si riferisce il precedente art. 62 bis.

2a. Peraltro, in caso di contabilità regolarmente tenuta, l’accertamento dei maggiori ricavi d’impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente, rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, quando essa raggiunga livelli di abnormità, tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità (Cass.20201/2010; cfr. 5870/2003: “In tema di accertamento delle imposte dirette ed in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l’accertamento dei maggiori ricavi d’impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto se essa raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità).

Diversamente, siffatta difformità rimane sul piano del mero indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei, da soli, ad integrare una prova per presunzioni”).

2b. Ora, nella specie, il divario tra la percentuale di ricarico praticata dalla società (21%) e quella stimata ed applicata dall’Ufficio (26%), non poteva definirsi abnorme, così da giustificare un accertamento di tipo induttivo, con gli effetti in tema di inversione dell’onere della prova a carico del contribuente.

Pertanto, è da escludere che siano configurabili le dedotte violazioni di legge, posto che, nella specie – per quanto sopra esposto – non risulta essere stata raggiunta la prova di una divergenza, nell’applicazione dei coefficienti di ricarico, di entità così rilevante da giustificare un accertamento di tipo induttivo, con riguardo a tale profilo (vale a dire il divario tra i ricavi dichiarati e quelli stimati dall’Ufficio sulla base delle caratteristiche dell’attività svolta).

3. Il secondo motivo è invece fondato, relativamente agli altri profili dell'accertamento ed al vizio di motivazione della sentenza impugnata.

Invero, come dedotto in ricorso, l'Agenzia appellante aveva affermato che l'accertamento era altresì fondato su altri indizi o elementi presuntivi, quali "la notevole Incidenza dei costi, la consistenza notevole delle immobilizzazioni finanziarie impegnate e la notevole presenza di personale, a fronte di una sistematica scarsissima redditività".

La sentenza impugnata nulla dice al riguardo e dunque non ha dato adeguata motivazione circa le ragioni che hanno indotto i giudici tributari a considerare non pertinenti e sufficienti i criteri utilizzati per la determinazione presuntiva del reddito sociale e del volume d'affari ai fini IVA. Le affermazioni che si leggono, in realtà, sono totalmente prive di specificità e concretezza e neppure riescono a far comprendere se e quali ragioni di fatto i giudici tributari hanno effettivamente preso in considerazione e verificato e quale sia stato l'iter logico da essi seguito. Dalla sentenza impugnata, quindi, non risulta se la contribuente abbia o meno assolto l'onere di dedurre e provare concrete situazioni di fatto idonee a dimostrare elementi di fatto della sua attività imprenditoriale, al fine di vincere gli altri elementi presuntivi indicati dall'Ufficio. Giova ribadire che il vizio di omessa motivazione sussiste quando nella motivazione non sia chiaramente illustrato il percorso logico seguito per giungere alla decisione e non risulti comunque desumibile la ragione per la quale ogni contraria prospettazione sia stata disattesa.

4. Il ricorso deve essere pertanto accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della C.T.R. del ..., che procederà a nuovo esame e provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

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

La Corte accoglie il ricorso, quanto al secondo motivo, respinto il primo; cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del ....