



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Francesco Federici	- Presidente -	Oggetto: accertamento induttivo
Roberto Succio	- Consigliere Relatore -	
Gianluca Grasso	- Consigliere -	
Pierpaolo Gori	- Consigliere -	
Francesco Graziano	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2639/2018 R.G. proposto da:

s.r.l. in persona del legale rappresentante *pro tempore*
rappresentata e difesa in forza di procura speciale in atti dall'avv.
Francesco Noto (PEC: studiolegalenoto@avvocatopec.it)

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (PEC:
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it)

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Calabria n. 1713/02/17 depositata il 13/06/2017;

Cons. Est. Roberto Succio
1 di 9

Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 17/09/2025 dal Consigliere Roberto Succio;

Rilevato che:

- la . s.r.l. impugnava l'avviso di accertamento notificatole con il quale erano rideterminati i tributi dovuti per il periodo d'imposta 2007 a seguito di verifica della GdF;
- la CTP rigettava il ricorso; appellava la società;
- con la pronuncia ora gravata la CTR confermava la decisione di primo grado;
- ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a cinque motivi illustrati da memoria;
- l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

Considerato che:

- il primo motivo denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 14 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 2697 e 2929 c.c. tutti in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c.; con esso ci si duole del mancato annullamento dell'atto impugnato in forza della ritenuta insussistenza dei presupposti necessari per l'utilizzo dell'accertamento induttivo;
- il secondo motivo si incentra ancora sulla violazione e falsa applicazione degli artt. 14 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 2697 e 2929 c.c. ma anche sulla violazione dell'art. 62 sexies del d. L. n. 331 del 1993 ancora in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., dolendosi ancora del mancato annullamento dell'atto impugnato per insussistenza dei requisiti di legge legittimanti la sua adozione da parte dell'Ufficio;

Cons. Est. Roberto Succio

2 di 9

- i ridetti motivi – che costituiscono in sostanza sfaccettature di una medesima censura - sono infondati;
- invero, dalla lettura della sentenza impugnata si evince come – in concreto – l’Ufficio abbia proceduto con l’utilizzo dello strumento dell’accertamento analitico-induttivo, non con quello c.d. “induttivo puro”, facendo quindi applicazione dell’art. 39 comma 1, lett. d) e non dell’art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973;
- invero, nel concreto la CTR ha rilevato come l’ufficio abbia proceduto ad utilizzare la diversa tipologia dell’accertamento analitico-induttivo a base del quale è posta l’applicazione, come si desume da pag. 2 del controricorso che ne indica analiticamente il conteggio, del ricarico medio. Ancora, tale tipologia di accertamento risulta applicata in quanto la CTR fa riferimento, nel vagliare la legittimità dell’avviso di accertamento, alla media ponderata e alla percentuale di ricarico, elementi tipicamente posti a base dell’accertamento analitico induttivo per la determinazione del reddito che presuppongono nel concreto una complessiva attendibilità delle scritture contabili sulle quali si fondano;
- va infatti ricordato che (per tutte si veda Cass. n. 33604/2019) in tema di rettifica dei redditi d’impresa, il discriminio tra l’accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la “incompletezza, falsità od inesattezza” degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l’Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate,

Cons. Est. Roberto Succio

3 di 9

utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.;

- il terzo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 14 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 2697 e 2929 c.c., dell'art. 62 sexies del d. L. n. 331 del 1993 in relazione all'art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c.; sostiene qui la ricorrente che non poteva ritenersi – diversamente da quanto deciso dalla pronuncia impugnata – legittima l'applicazione di percentuali di ricarico disconosciute in sede processuale da parte del contribuente non avendo questi adempiuto all'onere di dar prova della loro incongruenza;
- il motivo è inammissibile;
- la censura in oggetto, formulata ai sensi dell'art. 360 primo comma, n. 5, c.p.c., urta contro il principio espresso da questa Corte, a sezioni unite, (Cass. Sez. Un. n. 8053/2014), secondo il quale l'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. così come riformulato, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un

Cons. Est. Roberto Succio

4 di 9

fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c. il ricorrente deve indicare il «fatto storico», il cui esame sia stato omesso, il «dato», testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il «come» e il «quando» tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua «decisività (tra le tante, Cass. 13/06/2022 n. 19049). Il che, nel presente caso, non è avvenuto;

- per ragioni logiche deve ora procedersi all'esame del quinto motivo di ricorso, il quale propone analoga censura di cui al motivo sopra esaminato articolata quale violazione rilevante ex art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., avendo erroneamente – si sostiene – il giudice del merito onerato il contribuente di dar prova anche dell'incidenza delle erroneità nella determinazione della percentuale di ricarico sulla rideterminazione del reddito e quindi della maggior imposta dovuta;
- il motivo è fondato;
- va premesso che in tema di accertamento analitico induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad 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, atteso che, in base all'esperienza, non si tratta di

Cons. Est. Roberto Succio

5 di 9

una variabile occasionale, per cui incombe 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 (Cass. n. 27330/2016);

- con riguardo alla ritenuta abnormità della percentuale di ricarico, posta a base del motivo (pari nella fattispecie per cui è processo all'83,7933%) osserva la Corte che la giurisprudenza di Legittimità è consolidata nel ritenere, in materia di determinazione della percentuale di ricarico dei prezzi di vendita, che il controllo di logicità sulla scelta ed applicazione del criterio di calcolo per il ricarico si estende anche alla congruità del campione selezionato per la comparazione tra i prezzi di rivendita e di acquisto, dovendo comprendere un "gruppo significativo, per qualità e quantità dei beni" oggetto dell'attività d'impresa, anche senza estendersi necessariamente alla totalità dei beni (cfr. Cass. n. 13816/2003). In tema di rettifica della dichiarazione IVA, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento (analitico) induttivo, deve avvenire quindi adottando un criterio che sia: (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; (b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni; tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare (Cass. n. 30276/2017);

Cons. Est. Roberto Succio

6 di 9

- più in concreto, si è puntualizzato, quanto ai criteri da adottarsi nell'applicazione della c.d. "media ponderata" (Cass. n. 19213/2017 che essa viene utilizzata secondo i seguenti *steps*: a) applicando detta percentuale sul costo del venduto quale accertato nei confronti dell'impresa; b) sommando l'importo così ottenuto (margini 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;
- in sostanza, allora, il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce - sia in tema di imposte dirette (v. Cass. n. 7871/2012; Cass. n. 7653/2012; Cass. n. 13319/2011), sia in tema di IVA (v. Cass. n. 26167/2011 e n. 26312/2009) - legittimo presupposto dell'accertamento (analitico) induttivo, purché la determinazione della percentuale di ricarico sia, ovviamente, coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti;
- in forza di tali considerazioni, qualora il contribuente, in sede di giudizio, contesti il criterio di determinazione della percentuale di ricarico, come qui è avvenuto, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione in relazione alle critiche proposte, alla luce dei canoni di coerenza logica e di congruità, tenuto conto della natura, omogenea o disomogenea, dei beni-merce nonché della rilevanza dei campioni selezionati, e la loro rispondenza al criterio di media (aritmetica o ponderale) prescelto (Cass. n. 26589/2018);
- tanto che, ove la contabilità sia complessivamente inattendibile, è legittimo il ricorso al metodo analitico-induttivo, ex art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, sulla base di elementi che consentano

Cons. Est. Roberto Succio

7 di 9

- di accertare, in via presuntiva, maggiori ricavi, che possono essere determinati calcolando la media aritmetica o quella ponderata dei ricarichi sulle vendite (Cass. n. 18695/2018 e anche Cass. n. 8923/2018). In via esemplificativa, quindi andrà ritenuto erroneo l'utilizzo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del criterio aritmetico semplice per il calcolo del margine di ricarico sui beni venduti tanto al dettaglio quanto all'ingrosso, avendo gli stessi differenti percentuali di ricarico;
- nella specie, la CTR – dopo aver preso atto delle contestazioni sul punto svolte dal contribuente sin dal momento della redazione del PVC e riproposte in tutti i gradi di giudizio – è andata ben oltre, avendo ritenuto necessario che il contribuente dovesse “dimostrarne la misura dell'incidenza sulla media ponderata”. Ciò facendo, il giudice del merito ha in effetti gravato il contribuente di un ulteriore onere probatorio non previsto *ex lege*, avendo questi già adeguatamente dedotto elementi specifici e analitici, in grado ciascuno, e tutti nel complesso, di influire sulla determinazione della percentuale di ricarico; essa invero certamente è influenzata sia dalla scontistica applicata in concreto sia dai periodi di “saldi”, sia dalla rottamazione (con vendita a prezzo ribassato) degli articoli fuori moda;
 - né può sostenersi che l'onere probatorio in argomento venga ampliato ove l'accertamento sia operato ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, nei suoi commi 1 e 2, poiché detto onere – consistente nel provare l'illogicità e incongruenza dei criteri adottati nella determinazione della percentuale di ricarico – è il solo onere che deve gravare sul contribuente, in ogni contesto accertativo;

Cons. Est. Roberto Succio

8 di 9

- di tutti questi elementi l’Ufficio prima e il giudice del merito poi dovevano tener conto, dando rilievo alla valutazione compiutane in sede di determinazione della percentuale di ricarico, che per quanto in sé non abnorme, diversamente da come sostiene il contribuente, va comunque prima determinata e poi applicata dall’Amministrazione – e valutata nel processo dal giudice quanto alla sua legittimità – secondo una valutazione (che eventualmente, se ritenutolo, anche escluda o ridimensioni fortemente la loro influenza sul risultato finale) in ogni caso del tutto completa in ordine a ogni elemento suscettibile di influire sulla sua determinazione;
- in ultimo, il quarto motivo è assorbito alla luce della decisione in ordine al motivo che precede;
- pertanto, in accoglimento del quinto motivo di ricorso, la sentenza è cassata con rinvio al giudice del merito per nuovo esame del fatto alla luce dei sopra illustrati principi;
- nel resto il ricorso è rigettato;

p.q.m.

accoglie il quinto motivo di ricorso; dichiara assorbito il quarto motivo; rigetta nel resto il ricorso; cassa la sentenza impugnata limitatamente al profilo di cui al motivo oggetto di accoglimento e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2025.

Il Presidente
Francesco Federici