

***Sent. n. 1286 del 26 gennaio 2004 (ud. del 28 marzo 2003) della Corte Cass.,
Sez. tributaria***

Operazioni di verifica e mancata contestazione da parte del contribuente. Conseguenze (Art. 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

La controversia ha per oggetto l'impugnazione da parte della società J. di M.F. e C. S.n.c. di Savona di un avviso di accertamento emesso a suo carico dall'Ufficio accertatore per l'imposta Ilor relativa all'anno 1989. Il ricorso del contribuente veniva respinto dalla Commissione tributaria di I grado, confermato, con sentenza in data 28 ottobre/18 dicembre 1997 dalla Commissione tributaria regionale della Liguria.

La società contribuente propone ricorso per cassazione, basato su due motivi, e notificato il 2 febbraio 1999. Resiste l'Amministrazione finanziaria con controricorso notificato il 15 maggio 1999.

Diritto - 1. Con il primo motivo di impugnazione la società ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2730 del codice civile, nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata laddove aveva ritenuto che l'accertamento si fondasse sulla confessione stragiudiziale del ricorrente in ordine alle percentuali di ricarico applicate ai prodotti commercializzati negli esercizi 1989 e 1990. Secondo l'impugnazione muoverebbe dal presupposto che la determinazione della percentuale di ricarico applicata avesse natura di confessione stragiudiziale perché operata in contraddittorio con il contribuente.

La Commissione regionale avrebbe però identificato l'atto di confessione con il fatto della semplice partecipazione in contraddittorio del contribuente all'effettuazione delle operazioni di verifica, senza peraltro identificare gli elementi di diritto necessari per la ricorrenza della confessione né ricercare, o dare atto di avere ricercato, le condotte che potevano dimostrare la sussistenza dei requisiti per la confessione.

La ricorrente sostiene che il contribuente si era limitato a partecipare alla scelta delle merci in vendita al momento della verifica (nel 1994) per l'effettuazione degli accertamenti, ma senza esprimere alcuna accettazione della percentuale di ricarico, ed anzi contestandone la validità.

2. Con il secondo motivo la società J. di M. lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 del codice civile e dell'art. 39 comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata laddove aveva ritenuto che l'accertamento fosse fondato su elementi di prova adeguati per determinare induttivamente il reddito oggetto di accertamento. Secondo il ricorso a carico della società non erano state accertate violazioni tali da rendere inattendibili le scritture contabili.

Nel caso di specie non c'erano elementi indiziari gravi, precisi e concordanti.

L'Amministrazione finanziaria aveva determinato la percentuale di ricarico (80%) da applicare agli anni 1989 e 1990 mediante dati tratti da un limitato campione di prezzi dell'esercizio 1994, e l'estensione, pure induttiva, dei dati accertati per quell'anno agli esercizi 1989 e 1990. Gli accertamenti invece - secondo la ricorrente - non potevano essere fondati su ricariche desunte da periodi di imposta diversi da quello contestato.

Inoltre la prova presuntiva utilizzata si sarebbe fondata su un fatto a sua volta acquisito in via presuntiva. Né la Commissione avrebbe potuto limitarsi ad affermare la raccolta dei dati era avvenuta in contraddittorio di fronte all'attendibilità della contabilità aziendale ed alle indicazioni degli studi di settore che indicavano per gli esercizi 1989 e 1990 ricarichi tra il 30% ed il 45%.

Inoltre, tra il 1989 ed il 1994 sarebbe intervenuta una modifica dei generi merceologici commercializzati dalla ditta.

3. Il ricorso non è fondato, e non può trovare accoglimento. E' infondato, innanzi tutto, il primo motivo. La società contribuente allega che la sentenza impugnata si baserebbe in realtà soltanto sull'accertamento effettuato in contraddittorio con il legale rappresentante della società stessa, e contesta che tale accertamento abbia carattere confessorio.

Mancherebbero gli elementi che lo possano qualificare come confessione; lo stesso legale rappresentante ne avrebbe contestata la validità nel corso del suo svolgimento e la sua partecipazione si sarebbe limitata alla presenza fisica alle operazioni.

Il fatto, così allegato, di avere contestato le operazioni di accertamento nel corso della verifica non risulta positivamente nella sentenza impugnata.

Per quel che concerne questo aspetto il motivo si basa su di una allegazione che non trova, per la verità, alcun riscontro nell'accertamento di fatto contenuto nella pronunzia del giudice di merito.

4. La partecipazione alle operazioni di verifica senza contestazioni equivale sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati. Non occorre per questo un'accettazione espressa, ma soltanto la mancanza di contestazioni.

Se avesse avuto qualcosa da contestare sulle operazioni di verifica (che concernevano - vale sottolinearlo - la materialità dei fatti e non considerazioni tecniche o giuridiche) il contribuente avrebbe dovuto, e potuto, formulare immediatamente, seduta stante, il proprio dissenso e pretendere che le proprie contestazioni fossero riportate sul verbale.

Oppure, in caso di rifiuto da parte dei verbalizzanti di porle a verbale, comunicare immediatamente per iscritto la propria protesta, segnalando il rifiuto e ribadendo le contestazioni. Non risulta (e, per la verità, neppure viene allegato) che abbia fatto nulla di tutto questo.

In realtà le contestazioni sulle modalità di esecuzione delle operazioni dell'accertamento sono tardive e sostanzialmente generiche.

5. Del resto la motivazione della sentenza in realtà non si basa soltanto sul carattere di confessione stragiudiziale della partecipazione in contraddittorio alle operazioni di verifica, ma piuttosto su di un insieme complessivo di elementi, valutati nel loro insieme per la formazione del convincimento dei giudici.

La verifica in contraddittorio è soltanto uno di essi. Altri elementi sono costituiti dalla mancata indicazione in sede di verifica dell'esistenza di un altro esercizio commerciale, gestito anch'esso dalla contribuente, ed asseritamente produttiva di minor reddito, e la mancata produzione di elementi concreti in senso contrario che valessero a dimostrare la pretesa differenza di redditività tra l'anno 1994 (in cui si è svolta materialmente la verifica, basata su elementi concreti costituiti dalle differenze materiali tra i prezzi di acquisto ed i prezzi di vendita rilevati dai documenti dell'azienda) e gli anni 1989 e 1990, oggetto dell'accertamento.

6. E' infondato anche il secondo motivo di impugnazione sulla pretesa inutilizzabilità delle percentuali di ricarico riferite ad un anno per determinare il reddito di un anno diverso. Le circostanze di fatto, comprese quelle relative alle percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale non possono essere estese acriticamente ad ogni altro esercizio precedente (o successivo), anche perché ogni periodo impositivo è autonomo rispetto agli altri, ma 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).

Costituisce, infatti, una regola d'esperienza che 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.).

Non vi sono ragioni apprezzabili per ritenere che a distanza di pochissimi anni, tra il 1989-1990 ed il 1994, nel medesimo esercizio, nella stessa località, le condizioni di mercato siano variate sensibilmente, e che perciò si siano modificate in modo sostanziale anche le percentuali di ricarico. La contribuente non allega elementi concreti che avessero modificato il quadro in cui operava l'azienda, che nel frattempo, in soli quattro anni, tra il 1989-1990 ed il 1994, fossero intervenuti fattori di disturbo tali da modificare sensibilmente in suo danno le condizioni di mercato e da comportare la variazione al ribasso dei ricarichi (come l'apertura di nuovi esercizi nella medesima località e nello stesso settore, la diminuzione delle vendite, l'introduzione di nuovi prodotti, modifiche dei gusti del pubblico, ecc.). La società contribuente non allega neppure di avere modificato la propria politica commerciale (ad esempio diminuendo i prezzi per incrementare le vendite).

Non vi è ragione perciò perché le percentuali di ricarica dovessero essere variate in misura significativa.

7. Queste stesse argomentazioni, basate sulla fattispecie concreta e non su considerazioni astratte, evidentemente non sarebbero più valide per valutare l'entità dei ricarichi effettuati anche in un medesimo esercizio commerciale ma a distanza di un numero sensibile di anni, oppure - a maggior ragione - quelle di esercizi situati in località diverse, o di esercizi operanti in differenti settori merceologici. Quella della persistenza nel tempo dell'entità delle percentuali di ricarico non può costituire certo una regola assoluta, ma non costituisce certo una regola assoluta neppure il contrario, che ogni anno di attività sia assolutamente diverso dall'altro, e che perciò ogni volta vengano effettuati ricarichi del tutto differenti.

Costituisce una valutazione di fatto, da effettuarsi motivatamente da parte del giudice di merito, lo stabilire fino a quando possano persistere le medesime percentuali di ricarico, e quando invece non possano più essere le stesse, o, quanto meno, la loro persistenza non risponda più ad una regola d'esperienza.

Nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale ha dimostrato motivatamente di potersi avvalere delle percentuali di ricarica rilevate positivamente nella verifica del 1994 per calcolare le differenze medie dei prezzi, tra prezzi d'acquisto e prezzi di vendita, degli esercizi 1989 e 1990.

8. Per il resto il secondo motivo di impugnazione si basa su allegazioni di fatto che non trovano neppure esse riscontro alcuno nell'accertamento di fatto contenuta nella sentenza del giudice di merito. La società ricorrente sostiene, inoltre, che la percentuale si riferirebbe soltanto ad una percentuale modesta degli articoli in vendita, e che perciò non sarebbe significativa. Questa valutazione però costituisce anch'essa una questione di fatto, non più suscettibile di riesame in questa sede di legittimità.

Una verifica, del resto, non deve necessariamente riferirsi a tutte le merci oggetto di commercializzazione (anche perché questo la renderebbe inevitabilmente più lunga e macchinosa con danno sensibile per lo stesso contribuente oggetto dell'accertamento).

Il controllo, in realtà, può essere effettuato a campione. Evidentemente il campione deve essere significativo, ma lo stabilire se in concreto, lo sia, o meno, costituisce una questione di fatto riservata come tale al giudice di merito, e non più suscettibile di riesame in questa sede di legittimità.

9. Concludendo, dunque, il ricorso va respinto perché infondato, con piena conferma della pronuncia impugnata. La società ricorrente va condannata a rifondere all'Amministrazione finanziaria le spese del grado, liquidate nelle misure indicate in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a rifondere in favore dell'Amministrazione le spese del presente giudizio che liquida in complessivi Euro 1.100,00 (millecento/00), di cui Euro 100,00 (cento/00) per spese vive, oltre a quelle prenotate a debito.