Numero registro generale 12399/2014
Numero sezionale 632/2022
Numero di raccolta generale 12492/2022
Data pubblicazione 19/04/2022

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: accertamento analitico-induttivo – rimanenze - presunzioni

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Presidente -	
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	CC – 22/02/2022
Rita Russo	- Consigliere -	
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore –	
Valeria Pirari	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12399 del ruolo generale dell'anno 2014 proposto da:

(omissis), rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) per procura speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliata in (omissis), presso lo studio dell'Avv. (omissis);

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *controricorrente* -

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 82/31/2013, depositata in data 11 marzo 2013;
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 22 febbraio 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari;
considerato che:
dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (omissis) , esercente l'attività di commercio al dettaglio di biancheria personale, un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno 2005, aveva recuperato a tassazione ricavi non contabilizzati a seguito di una verifica avente ad oggetto il controllo delle giacenze di magazzino e degli adempimenti contabili; avverso l'atto impositivo la contribuente aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Caserta; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;
la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'accertamento analitico induttivo era basato su una pluralità di elementi presuntivi certi, in particolare, si basava sul riscontro delle rimanenze di magazzino alla data dell'accesso e riportato a ritroso fino all'anno in contestazione, con emersione di una differenza inventariale negativa; nella fattispecie, operava la presunzione relativa di cessione dei beni non riscontrati presso la sede ove si era svolta l'attività; la contribuente non aveva offerto alcuna prova contraria;
avverso la suddetta pronuncia la contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso;
questa Corte, a seguito dell'adunanza camerale del 17 ottobre 2019, tenuto conto del deposito da parte della contribuente di una memoria

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b3539

e dei relativi allegati contenenti l'istanza di definizione agevolata da essa presentata ai sensi dell'art. 6, d.l. n. 193/2016, ha emesso ordinanza con la quale ha chiesto alle parti eventuali deduzioni in ordine alla rilevanza della produzione ai fini della definizione della causa;

considerato che:

preliminarmente, va osservato che nessuna delle parti ha depositato memoria in ordine a quanto sollecitato da questa Corte con l'ordinanza regolarmente comunicata in data 22 gennaio 2020;

in particolare, proprio al fine di consentire a questa Corte di accertare la riferibilità alla presente controversia della domanda di definizione agevolata depositata in giudizio, era onere della ricorrente, quale portatrice dell'interesse alla applicabilità in proprio favore degli effetti della presentazione della domanda, di fornire gli elementi idonei ai fini della valutazione della rilevanza della documentazione prodotta ai fini dell'estinzione del giudizio;

va quindi evidenziato che la documentazione prodotta dalla ricorrente non consente in alcun modo di accertare la riferibilità della stessa alla presente controversia, né parte ricorrente, sebbene espressamente richiesta da questa Corte, ha depositato memoria al fine di chiarire la rilevanza della produzione ai fini della definizione della causa;

di conseguenza, non può darsi seguito alla richiesta di pronuncia di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, non sussistendone i presupposti, e devono essere esaminati i motivi di ricorso;

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 36, d.lgs. n. 546/1992, nonché dell'art. 132, n. 4), cod. proc. civ., per difetto assoluto di motivazione, per avere motivato limitandosi a riprodurre il testo delle difese di controparte, senza alcuna valutazione

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b3539

critica e senza avere indicato, in modo specifico, le eccezioni prospettate dalla contribuente con il proprio atto di controdeduzioni all'appello;

il motivo è infondato;

questa Corte (Cass. Sez. Un., 16 gennaio 2015, n. 642) ha precisato che: "*Nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sè, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità nè dei contenuti nè delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato*";

nel caso di specie, la sentenza censurata, dopo avere riportato, in sede di svolgimento del processo, i presupposti sui quali si era fondato l'avviso di accertamento, in particolare il recupero a tassazione di ricavi non contabilizzati in conseguenza di una verifica avente ad oggetto il controllo del magazzino e degli adempimenti contabili della contribuente, ha provveduto ad esporre le ragioni per le quali ha ritenuto legittima la pretesa, avendo riscontrata la sussistenza di una pluralità di fatti certi e la manifesta inattendibilità complessiva della contabilità che avevano determinato la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo della amministrazione finanziaria;

in particolare, l'emergenza di una differenza inventariale negativa ha comportato, secondo il giudice del gravame, l'operatività della presunzione relativa di cessione dei beni non riscontrati presso la sede in cui la contribuente svolgeva l'attività di impresa, sicché, in mancanza

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b3539

di prova contraria, ha ritenuto che le merci non riscontrate dovessero essere considerate cedute senza emissione del relativo documento fiscale;

non rileva, sotto tale profilo, la circostanza, dedotta con il presente motivo, che parte del contenuto motivazionale della sentenza è il risultato della riproduzione del contenuto dell'atto di appello dell'amministrazione finanziaria;

in realtà, quel che risulta riprodotto è la parte relativa ai dati obiettivi relativi ai valori delle rimanenze di magazzino riscontrati in sede di accesso del 2008, delle risultanze della dichiarazione per il 2005, di quanto rinvenuto in sede di verifica nonché dei valori della differenza inventariale relativa al suddetto anno, con conseguente determinazione del valore dei ricavi non contabilizzati;

si tratta, invero, di dati numerici che il giudice del gravame attinge in materia pedissequa dall'atto di appello dell'amministrazione finanziaria, ma la pronuncia risulta avere compiuto, in modo del tutto autonomo, la valutazione critica delle suddette risultanze, in particolare ha considerato che dagli stessi erano evincibili una pluralità di elementi presuntivi che potevano condurre a ritenere non attendibile la contabilità relativa all'anno 2005 e la sussistenza di rimanenze non dichiarate, con conseguente applicazione della presunzione di cui all'art. 1, d.P.R. n. 441/1997;

né parte ricorrente, pur lamentando la mancata considerazione delle proprie ragioni, ha assolto all'onere di specificità, non indicando in alcun modo quali fossero le proprie diverse prospettazioni difensive non tenute in considerazione dal giudice del gravame;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione degli artt. 1 e 4, comma 1 e 2, d.P.R. n. 441/1997, per avere erroneamente accertato maggiori ricavi per l'anno 2005 in conseguenza dell'applicazione della

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b3539

differenza inventariale contestata con il processo verbale di constatazione per l'anno 2008, in violazione dei principi generali in materia di competenza degli esercizi;

il motivo è infondato;

differentemente da quanto argomenta parte ricorrente, il giudice del gravame ha accertato, relativamente all'anno 2005, che vi era una differenza negativa tra le giacenze di merci dichiarate e quelle riscontrate in sede di verifica;

quel che, in realtà, secondo quanto si evince dalla sentenza, è stato riportato anche al suddetto anno, rispetto alla verifica compiuta nel 2008, è la valutazione delle rimanenze di magazzino, cioè l'esatta determinazione induttiva del prezzo di vendita, sicché, correttamente, è stato applicato il principio di presunzione relativa di cui all'art. 1, d.P.R. n. 441/1997, avendo il giudice del gravame accertato la sussistenza di cessione di beni non riscontrati in magazzino;

in ogni caso, questa Corte (Cass. civ., 4 marzo 2021, n. 5941) ha precisato che le differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture obbligatorie di magazzino e le consistenze delle rimanenze registrate sono, invero, suscettibili di rilevare anche per i periodi precedenti di imposta, se le differenze permangono anche in tali annualità;

invero, in tema di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, in base al D.P.R. n. 441 del 1997, art. 4, comma 2, "*le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14, comma 1, lett. d, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo, presunzione che è relativa e superabile non con*

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

qualunque mezzo di prova, ma solamente con le prove tassativamente indicate dal citato D.P.R., artt. 1 e 2";

al cit. art. 4, comma 1, viene precisato che gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano esclusivamente a momento dell'inizio degli accessi, controlli e verifiche ("*1. Gli effetti delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, operano al momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche*"), sicché la norma presuppone implicitamente una verifica fiscale da parte degli organi accertatori e stabilisce che le presunzioni in oggetto operano limitatamente al periodo d'imposta coincidente con l'anno solare nel corso del quale è effettuata la verifica;

tuttavia, al medesimo art. 4, comma 2, viene previsto che le "*eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture di magazzino di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta e le consistenze delle rimanenze finali registrate dallo stesso contribuente*", costituiscono "*presunzioni di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo*";

questa Corte ha, quindi, precisato che in tal caso, le presunzioni di cessioni e di acquisto operano anche per i periodi d'imposta precedenti all'anno in corso, ma comunque oggetto del controllo, qualora emergano in relazione a tali annualità le differenze quantitative di cui sopra (Cass. civ., 1° ottobre 2018, n. 23674);

ne deriva, nella specie, che la presunzione in oggetto, a fronte delle riscontrate differenze inventariali, operava, secondo il dettato letterale normativo, per tutto il periodo d'imposta accertato (dal 2005 al 2008) e, quindi, per tutti gli anni d'imposta oggetto di controllo;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 109,

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

comma 4, d.P.R. n. 917/1986, per non avere riconosciuto il diritto alla deduzione dei maggiori costi conseguenti all'accertamento dei maggiori ricavi non dichiarati;

il motivo è inammissibile;

la contribuente avrebbe dovuto proporre, eventualmente, un motivo di ricorso per omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112, cod. proc. civ., posto che il giudice del gravame non risulta essersi pronunciato sulla questione;

in conclusione, il primo e secondo motivo sono infondati, il terzo inammissibile, con conseguente rigetto del ricorso e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite;

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente che di liquidano in complessive euro 2.500,00, oltre spese prenotate a debito;

dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1, d.P.R. n. 115/2012, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, addì 22 febbraio 2022.

Il Presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli

Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e354c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b3539