

CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza 31 marzo 2015, n. 6517

Ritenuto in fatto

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di finanza del 4.7.2005, veniva notificato al Fallimento della S.G. s.r.l. un avviso di accertamento, emesso ai fini IRPEG ed IRAP per l'anno di imposta 2002, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione le maggiori imposte sui redditi dovute in conseguenza della presunta cessione a terzi, ai sensi dell'art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 441 del 1997, delle merci non reperite in magazzino, sebbene registrate nel libro giornale della società alla data del 13.1.2003.
2. L'atto impositivo veniva impugnato dalla contribuente dinanzi alla CTP di Roma, che accoglieva il ricorso.
3. L'appello avverso tale pronuncia, proposto dall'Agenzia delle Entrate veniva, altresì, rigettato dalla CTR del Lazio, con sentenza n. 219/1/2009, depositata il 22.4.2009, con la quale il giudice di seconde cure riteneva che le merci non rinvenute dalla Guardia di Finanza fossero incluse, con l'indicazione del relativo valore, nell'inventario fallimentare redatto in data 30.4.2005.
4. Per la cassazione della sentenza n. 219/1/2009 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate affidato a tre motivi. Il fallimento intimato non ha svolto attività difensiva.

Considerato in diritto

1. Con il primo e secondo motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione vanno esaminati congiuntamente - l'Agenzia delle Entrate denuncia l'insufficiente motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c., nonché la violazione degli artt. 2700 c.c., 1 del d.P.R. n. 441 del 1997 e 32, co. 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.
 - 1.1. Avrebbe, invero, errato la CTR nel ritenere che le merci, per l'ingente valore di € 1.650.124,95, non rinvenute in magazzino, sebbene annotate nel libro giornale alla data del 13.1.2003, e per le quali il liquidatore ed amministratore unico della società non avrebbe saputo fornire spiegazione alcuna in ordine alla loro esistenza ed ubicazione, né documentazione giustificativa della loro cessione o consegna a terzi, coincidessero con quelle indicate nell'inventario fallimentare, redatto dal curatore due anni dopo, ossia il 30.4.2005. Detto inventario si sarebbe, tra l'altro, fondato - come riconosciuto dallo stesso contribuente, nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, trascritto nel ricorso per cassazione dell'Amministrazione finanziaria (p. 3) - sulla nota di credito



del 10.6.2004, pervenuta dalla S. s.r.l., con la quale sarebbe stata accompagnata la restituzione alla contribuente della merce in precedenza ceduta a quest'ultima società. E tuttavia, detta nota di credito non sarebbe stata neppure esibita ai verbalizzanti, tanto che la sua omessa conservazione aveva costituito motivo di addebito alla S.G. s.r.l. da parte dell'Ufficio, mentre non sarebbe stata reperita in contabilità nessuna fattura emessa dalla contribuente nei confronti della S. s.r.l., che potesse in qualche modo giustificare la suddetta nota di credito.

Il giudice di appello avrebbe dovuto, pertanto, ancorare la propria decisione esclusivamente alle risultanze del processo verbale di constatazione, in quanto atto facente fede fino a querela di falso ai sensi dell'art. 2700 c.c., e trarne la conseguenza che le merci non rinvenute in magazzino - e che non risultavano, in base agli specifici documenti previsti dell'art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 441 del 1997, destinate a particolari finalità - dovevano presumersi cedute a terzi. Con la conseguenza che l'accertamento del maggior reddito non dichiarato dalla società contribuente, operato dall'Amministrazione finanziaria, avrebbe dovuto essere considerato legittimo e fondato.

1.2. La motivazione dell'impugnata sentenza sarebbe, poi, da ritenersi insufficiente ed illogica, avendo la CTR fondato la decisione su argomentazioni del tutto anapodittiche, senza indicare le ragioni per le quali aveva ritenuto che le merci non reperite coincidessero con quelle di cui all' inventario redatto due anni dopo e sulla base di una nota di credito non esibita ai verbalizzanti, ed omettendo di valutare le puntuali argomentazioni dell'Amministrazione, fondate su di un atto facente fede fino a querela di falso, ai sensi dell'art. 2700 c.c. 1.3. Le censure sono fondate.

1.3.1. L'avviso di accertamento in discussione nel presente giudizio è basato, invero, sulla presunta cessione di merci non rinvenute in magazzino, sebbene registrate nel libro giornale della società alla data del 13.1.2003, dovendo, ad avviso dell'ufficio, presumersi - ai fini delle imposte dirette (IRPEG ed IRAP) - che tali beni siano stati ceduti a terzi, ai sensi dell'art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 441 del 1997, non essendo stato l'amministratore e liquidatore della società in grado di indicare il luogo ove la merce non rinvenuta fosse custodita, né la destinazione della stessa.

1.3.2. Orbene, va osservato al riguardo che, in tema di accertamento delle imposte sul reddito, trovano applicazione, in virtù del principio di unitarietà dell'ordinamento, ed in applicazione dell'art. 12, co. 2, delle disp. prel. c.c., le presunzioni di acquisto e di cessione dei beni rispettivamente rinvenuti o non reperiti nel luogo, o in uno dei luoghi, in cui il contribuente esercita la propria attività, poste in materia di IVA dall'art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972. Trattandosi, peraltro, di presunzioni legali relative, annoverabili tra quelle c.d. miste, è consentita la prova contraria da parte del contribuente, ma tale prova deve essere fornita solo entro i limiti di oggetto e di mezzi probatori specificamente indicati dall'art. 53 cit., e da quest'ultimo previsti ad evidenti fini antielusivi (Cass. 15087/2000; 16483/2006; 15312/2008).



1.3.3. Tanto premesso in via di principio, va rilevato che, nel caso di specie, la CTR, a fronte delle risultanze del processo verbale di constatazione - atto assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art. 2700 c.c., quanto ai fatti in esso descritti, per contestare i quali è, pertanto, necessaria la proposizione della querela di falso (Cass. 2949/2006; 15191/2014) -, dal quale si desumeva l'assenza in magazzino dei beni annotati nel libro giornale alla data del 13.1.2003, ha, per contro, ritenuto di poter dedurre l'esistenza delle merci dall'inventario fallimentare (non rientrante tra le prove documentali utilizzabili ex art. 53 cit.), basato - a sua volta - su di una nota di credito non esibita in sede di verifica alla Guardia di Finanza e, pertanto, non utilizzabile in sede contenziosa ex art. 32, co. 4 del d.P.R. n. 600 del 1973. L'impugnata sentenza è, pertanto, incorsa nella violazione - non soltanto delle succitate norme degli artt. 2700 c.c. e 32, co. 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 - bensì anche del disposto dell'art. 53 del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove non ha applicato la presunzione legale di cessione ivi prevista, sebbene mancassero agli atti elementi di prova di segno contrario, fondati sugli specifici documenti indicati da detta norma, in ordine ad una diversa destinazione dei beni non reperiti dai verbalizzanti.

1.3.4. Deve, peraltro, ritenersi sussistente anche il denunciato vizio di motivazione, che ricorre quando dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerge la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nei complessi della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento (Cass.S.U. 24148/2013).

1.3.4.1. Ed invero, nel caso di specie, la CTR non ha indicato affatto le ragioni per le quali ha ritenuto che le rimanenze in contestazione coincidessero con le merci indicate nell'inventario redatto in sede fallimentare, basato sulla nota di credito del 10.6.2004, omettendo del tutto di considerare le puntuali ed analitiche argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria, risultanti dall'atto di appello trascritto nel ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza.

1.3.4.2. Tali argomentazioni si fondavano, anzitutto, sulla natura di atto fidefacente attribuibile al processo verbale di constatazione, le cui risultanze - contestabili solo con querela di falso - non avrebbero potuto essere messe in discussione da un inventario redatto a distanza di due anni dalla registrazione contabile delle merci non rinvenute in magazzino, per di più fondato su di una nota di credito pervenuta dalla società S. s.r.l., non esibita in sede di verifica fiscale. Sotto tale ultimo profilo, poi, le deduzioni dell'ufficio si basavano, altresì, sulle risultanze contabili concernenti i rapporti tra le due società, dalle quali non era emerso alcun trasferimento di merce tra le stesse, tale da poter giustificare remissione, da parte della Silvereuro, della suddetta nota di credito.

1.4. Per tutte le ragioni esposte, pertanto, i motivi di ricorso In esame devono essere accolti.

2. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c.



2.1. L'impugnata sentenza sarebbe incorsa nel vizio di ultrapetizione, per essersi la CTR pronunciata sull'omessa emissione e conservazione delle fatture concernenti una parte rilevante delle operazioni aziendali, ritenendo insussistente tale violazione, sebbene l'avviso di accertamento, oggetto del presente giudizio, fosse stato emesso solo per la mancata dichiarazione di redditi conseguiti, e non anche per l'omessa emissione e conservazione di fatture.

2.2. Il motivo è infondato.

2.2.1. Va osservato, infatti, che il vizio di extrapetizione o di ultra - petizione ricorre solo allorché il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti e pronunciando oltre i limiti del "petitum" e delle eccezioni "hinc ed inde" dedotte, ovvero su questioni che non siano state sollevate e che non siano rilevabili d'ufficio, attribuisca alla parte un bene non richiesto, e cioè non compreso nemmeno implicitamente o virtualmente nella domanda proposta (Cass. 21745/2006; 2297/2011).

2.2.2. Nel caso concreto, il riferimento all'omessa emissione e conservazione di fatture operato dalla sentenza impugnata, condotta non sanzionata dall'atto impositivo in contestazione, non ha avuto - per contro - rilevanza alcuna sulla ritenuta illegittimità di tale atto da parte del giudice di appello, fondata sulle diverse considerazioni sopra esposte, concernenti l'addebito di infedele dichiarazione, mosso dall'Ufficio alla contribuente. Sicché l'affermazione del giudice di appello circa l'insussistenza di detta violazione formale, benché ultronea per la decisione, non si è tradotta, in concreto, nell'attribuzione al contribuente di un bene della vita, diverso da quello richiesto, con l'impugnativa dell'atto impositivo in discussione.

2.3. La censura va, di conseguenza, rigettata.

3. L'accoglimento del primo e secondo motivo di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR del Lazio, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia, motivando adeguatamente in ordine alle allegazioni ed agli elementi di prova forniti in atti dall'Agenzia delle Entrate, ed attenendosi ai seguenti principi di diritto: "in tema di accertamento delle imposte sul reddito, trovano applicazione, in virtù del principio di unitarietà dell'ordinamento, ed in applicazione dell'art. 12, co. 2, delle disp. prel. c.c., le presunzioni di acquisto e di cessione dei beni rispettivamente rinvenuti o non reperiti nel luogo, o in uno dei luoghi, in cui il contribuente esercita la propria attività, poste in materia di IVA dall'art. 53 del d.P.R. n. 633 del 1972"; "la natura di presunzioni legali relative, ascrivibile alle presunzioni in questione, comporta l'ammissibilità della prova contraria da parte del contribuente, ma tale prova deve essere fornita esclusivamente entro i limiti di oggetto e di mezzi probatori specificamente indicati dall'art. 53 cit.".

4. Il giudice del rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.



Accoglie il primo e secondo motivo di ricorso e rigetta il terzo; cassa l'impugnata sentenza, in relazione ai motivi accolti, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

