

Le differenze inventariali e le presunzioni legali miste

L'orientamento della Suprema Corte di Cassazione



Francesca Solinas
Legale tributarista,
Studio Legale associato Martinez & Novebaci, Milano

Con il presente contributo si fornisce una breve analisi dell'Ordinanza n. 24879 del 6 novembre 2020, con cui la Corte di Cassazione si è pronunciata su un tema estremamente delicato concernente il trattamento delle cd. "differenze inventariali", ovvero le differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico, in presenza delle quali, a detta degli Ermellini, operano presunzioni legali "miste".

I. I fatti di causa.....	417
II. La decisione della Cassazione.....	418
III. Conclusioni.....	418

I. I fatti di causa

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate alla Audemars Piguet Italia s.p.a., emesso a seguito di un processo verbale di constatazione datato settembre 2007, con il quale la Guardia di finanza di Milano contestava alla ricorrente la cessione di beni, nello specifico orologi di lusso, senza il rilascio di apposita fattura per un complessivo imponibile di euro 668'610.

La società proponeva ricorso dinnanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) di Milano avverso il suddetto atto impositivo relativo ad Imposta sul reddito delle società (IRES), Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e Imposta sul valore aggiunto (IVA) per l'anno di imposta 2007. Con la sentenza n. 61/24/11, il giudice di primo grado rigettava il ricorso, non accogliendo le istanze della ricorrente.

La Audemars Piguet Italia s.p.a. proponeva, dunque, appello avverso la citata pronuncia; appello che, tuttavia, veniva a sua volta rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) della Lombardia con la sentenza n. 148/38/12 del 3 ottobre 2012.

Nello specifico, la C.T.R. riconosceva, in generale, la correttezza dell'operato della Guardia di finanza, sia relativamente alla verifica di magazzino poiché limitata al prodotto finito orologio, sia per l'esame accurato delle giacenze, a differenza (a detta dei giudici) della Audemars che si era limitata a riproporre quanto già dedotto in primo grado, senza fornire idonea prova dell'impiego degli orologi riscontrati come mancanti, con conseguente applicazione della presunzione di cessione senza emissione di fattura.

Secondo i giudici lombardi, le contestazioni sui prezzi di listino di vendita al pubblico non erano suffragate da valida documentazione; inoltre, la ricostruzione dei maggiori ricavi era stata effettuata prendendo le mosse da un controllo sul magazzino, con la conseguenza che l'onere della prova circa la certezza dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati incombeva sulla contribuente, la quale, però, si limitava a produrre documentazione inidonea, in tal modo non dimostrando che tra i costi contabilizzati non risultavano anche gli orologi poi venduti in nero.

La società impugnava la sentenza dei giudici regionali con ricorso per Cassazione e l'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

In data 9 luglio 2020, si teneva l'adunanza camerale dinnanzi alla V^o sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione. Il processo si concludeva con l'Ordinanza n. 24879 del 6 novembre 2020 con la quale gli Ermellini rigettavano il ricorso condannando la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio.

II. La decisione della Cassazione

L'Audemars Piguet Italia s.p.a. ha fondato il proprio ricorso su cinque motivi:

- 1) con il primo motivo ha dedotto la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 del codice di procedura civile (c.p.c.), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., non avendo la C.T.R. considerato quanto dedotto dalla società

contribuente nella fase delle indagini e nel corso del giudizio con riferimento alla sorte degli orologi non rinvenuti dai verificatori. I giudici di legittimità hanno rilevato che nel caso di specie non è ravvisabile il vizio di omessa pronuncia in quanto questo implica la proposizione al giudice di merito di una domanda o di un'eccezione autonomamente apprezzabile, sulla quale lo stesso non deve essersi pronunciato. Viceversa, la C.T.R. si è espressa sulla questione riguardante la sorte degli orologi non rinvenuti dai verificatori, presumendo la loro cessione senza l'emissione di fattura e ritenendo le eccezioni della società contribuente totalmente sformate di prova. Secondo la Cassazione, è errato il presupposto da cui muove la Audemars, poiché ciò che viene richiesto è una rivisitazione nel merito della decisione della C.T.R., che è inammissibile in sede di legittimità;

2) con il secondo motivo di ricorso è stata dedotta la violazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. per motivazione omessa o apparente in ordine alla mancanza fisica degli orologi. La società, infatti, discostandosi da quanto argomentato dalla C.T.R., sosteneva di aver provato il loro utilizzo. Al riguardo, gli Ermellini, perfettamente in linea con l'orientamento maggioritario della Suprema Corte^[1] hanno precisato che la modifica apportata all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. dall'art. 54 del Decreto Legge (D.L.) n. 83/2012, convertito in Legge (L.) n. 134/2012, deve essere interpretata alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle Preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Ne consegue che con ricorso per Cassazione possa essere contestato solo il vizio concernente l'esistenza della motivazione in sé, a condizione che tale vizio emerga direttamente dal testo della sentenza impugnata, traducendosi in una "violazione di legge costituzionalmente rilevante". Affinché possa configurarsi tale anomalia, quindi, la motivazione deve essere totalmente assente sotto il profilo grafico e materiale oppure deve trattarsi di una motivazione solamente apparente o contrastante. Tuttavia, i giudici di legittimità hanno affermato che nel caso di specie non può ravvisarsi una mancanza di motivazione, poiché la C.T.R. ha aderito alla prospettazione dell'Agenzia delle Entrate in ordine alla ricostruzione del magazzino, ritenendo inidonea la prova offerta da Audemars sulla base delle contestazioni offerte dalla stessa società contribuente, così mostrando di conoscere le eccezioni formulate;

3) con il terzo motivo la ricorrente ha dedotto la violazione e la falsa applicazione dell'art. 1 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 441/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., non avendo la C.T.R. preso in debita considerazione le cd. rettifiche di magazzino finalizzate all'adeguamento del magazzino contabile a quello effettivo. Sul punto, la Suprema Corte ha evidenziato che nel caso di differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di

carico e scarico (cd. "differenze inventariali"^[2]), operano le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione d'imposta, di cui all'art. 44 del decreto citato. I giudici hanno ulteriormente precisato che trattasi di presunzioni legali miste che consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi probatori stabiliti a fini antielusivi, la prova contraria da parte del contribuente, il quale sarà tenuto a dimostrare che la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino è dovuta all'impiego produttivo dei beni e non a cessioni o acquisizioni non contabilizzate^[3]. Nel caso di specie, secondo la Cassazione, la C.T.R. ha correttamente applicato la presunzione *de qua*, con la conseguenza che non avendo la società contribuente fornito la prova necessaria al suo superamento, il motivo deve ritenersi infondato;

4) con il quarto motivo di ricorso è stata dedotta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su di un fatto rilevante per il giudizio, nel caso *de quo* la valorizzazione del prezzo di listino degli orologi senza alcuna valutazione del prezzo effettivamente praticato ai venditori;

5) con il quinto e ultimo motivo di ricorso è stata sollevata la violazione della stessa norma, contestando alla C.T.R. l'omessa motivazione circa un fatto rilevante costituito dalla mancata decurtazione dei costi inerenti a presunti ricavi in nero e la conseguente doppia imposizione su ricavi e rimanenze.

Gli Ermellini hanno dichiarato inammissibili e infondati entrambi i motivi.

La vicenda si è conclusa con un rigetto integrale del ricorso e con la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore dell'ufficio controricorrente.

III. Conclusioni

Orbene, con il presente contributo si è analizzata un'interessante e recente Ordinanza, la n. 24879 del 6 novembre 2020, con cui la Corte di Cassazione si è pronunciata su un importante caso che ha coinvolto Audemars Piguet s.p.a., nota società svizzera produttrice di orologi di lusso, accusata dal Fisco italiano di una presunta vendita "in nero" di orologi dalla stessa prodotti.

Alla società ricorrente veniva, infatti, contestata la cessione di beni (orologi) senza il rilascio di alcuna fattura per un importo molto elevato, di circa euro 700'000.

Nucleo centrale della sentenza è quello dedicato al trattamento delle cd. "differenze inventariali"^[4], ovvero le differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico.

[1] Sul punto, Cass. n. 22598 del 25 settembre 2018; Cass. n. 23940 del 12 ottobre 2017; Cass. n. 23828 del 20 novembre 2015; Cass. n. 21257 dell'8 ottobre 2014; Cass. SS.UU. n. 8053 del 7 aprile 2014.

[2] Sul punto, Cass., n. 439 dell'11 gennaio 2018.

[3] Cass. n. 27549 del 30 ottobre 2018; Cass. n. 6185 del 10 marzo 2017; Cass. n. 16756 del 9 agosto 2016; Cass. n. 10915 del 27 maggio 2015.

[4] Cass. n. 1783 del 23 gennaio 2019.

Sulla base dell'orientamento maggioritario seguito dalla Suprema Corte, in presenza di differenze inventariali operano le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione d'imposta, annoverabili tra le presunzioni legali cd. "miste".

Incombe sul contribuente l'onere di provare che la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino è frutto dell'impiego produttivo dei beni e non di cessioni o acquisti non contabilizzati.

La sentenza in commento, dunque, conferma l'orientamento giurisprudenziale sul tema, che sposa la posizione dell'Agenzia delle Entrate. Il punto che emerge concerne la questione dell'onere della prova in materia tributaria. Nello specifico, si assiste ad un'inversione dell'onere probatorio. Spetta, infatti, al contribuente provare che la differenza che si è registrata tra le consistenze in magazzino è frutto dell'impiego produttivo dei beni e non di cessioni o acquisti non contabilizzati. Solamente davanti a questa prova contraria si potranno, pertanto, escludere tali presunzioni e non qualificare le operazioni di cessione e di acquisto beni come operazioni "in nero".