

# Sentenza del 12/07/2024 n. 19206 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso proposto dalla Brand Loyalty Italia Spa, avverso il provvedimento di irrogazione di sanzioni n. (Omissis), emesso a seguito della contestazione della mancata regolarizzazione di acquisti di merce senza fattura, ai sensi dell' art. 6 , comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , in relazione all'anno di imposta 2007, desumibili dalle differenze inventariali riguardanti le merci giacenti nei locali aziendali, di cui non era stato documentato né il titolo né la provenienza.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, rilevando che il primo giudice si era attenuto alle direttive dell'Agenzia delle entrate ( circolare n. 31/E del 2.10.2006 ), posto che, in relazione al tipo di attività concretamente esercitata dalla contribuente, che riguardava la realizzazione di campagne pubblicitarie con acquisto e distribuzione di gadget e oggetti per clienti fidelizzati (grande distribuzione di generi alimentari), dei più disparati generi merceologici, si potevano generare facilmente delle differenze tra magazzino virtuale e quello fisico, ma, non essendo il valore delle rettifiche accertate percentualmente significativo (1,32%) rispetto al valore della produzione realizzato per il periodo oggetto di verifica (21.600.851,00), lo stesso non poteva considerarsi riconducibile ad evasione.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato ad un unico articolato motivo.

La società contribuente resisteva all'impugnazione con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1 , 2 , 3 e 4 del D.P.R. n. 441 del 1997 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che la marginalità del dato percentuale di scostamento tra le giacenze di magazzino e i dati emergenti dalle scritture contabili fosse sufficiente a superare la presunzione di acquisto di merci senza fattura, limitandosi a richiamare una circolare dell'Agenzia delle entrate, priva di effetti vincolanti verso terzi.

2. Va preliminarmente disattesa l'istanza congiunta di rinvio della causa, per trattative in corso, depositata in via telematica dalle parti in data 10.01.2024.

2.1 La predetta richiesta, che è inammissibile, si riferisce evidentemente al recente D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 , con cui sono state introdotte "Disposizioni in materia di contenzioso tributario" e, in particolare, alla lett. u) dell'art. 1, che ha previsto che "nell'art. 48 (del D.Lgs. n.

546 del 1992 ) ... 2) dopo il comma 4 è inserito il seguente: "4-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione".

2.2 Come è stato recentemente chiarito da questa Corte ( Cass. n. 2815 del 30.01.2024 ), la citata novella si applica esclusivamente per il futuro e con riguardo ai ricorsi iscritti successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 220 del 2023 , come esplicitamente dispone l'art. 4, comma 2, seconda parte, del medesimo D.Lgs. ("2. Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1 settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u) v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto").

2.3 La locuzione impiegata dalla norma "ai giudizi instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", infatti, non può che riferirsi ai nuovi ricorsi, che siano stati iscritti dopo il 4 gennaio 2024, in quanto:

a) il termine "instaurati" sul piano strettamente letterale costituisce sinonimo di "avviati", "intrapresi" o "iniziati" e non può essere assimilato ai ricorsi cd. pendenti alla data di entrata in vigore della norma, i quali, infatti, sono già promossi (ossia avviati o "instaurati") in epoca anteriore all'entrata in vigore del decreto; b) l'applicazione immediata a tutti i giudizi pendenti nei diversi gradi non richiedeva una formulazione come quella impiegata poiché era sufficiente specificare che le modifiche "si applicano ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore" del decreto; c) depone in tal senso, infine, la Relazione illustrativa al decreto che, con riguardo alla decorrenza degli effetti del decreto delegato, afferma, con omogeneità di termini e senza soluzione di continuità, che le nuove disposizioni si applicano "ai giudizi instaurati... con ricorso notificato successivamente al 1 settembre 2024, fatta eccezione" per alcune modifiche - tra le quali "la conciliazione fuori udienza anche per i giudizi pendenti in Cassazione" - "che si applicano ai giudizi instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", sì da fondare una piena equipollenza tra le espressioni, distinte solo quanto all'individuazione della specifica data di decorrenza degli effetti.

2.4 Un'ulteriore ragione di inammissibilità della richiesta dipende dal fatto che la conciliazione estesa ai giudizi di cassazione è solo quella prevista dall' art. 48 D.Lgs. n. 546 del 1992 ("Conciliazione fuori udienza") e non quella di cui al successivo art. 48 bis ("Conciliazione in udienza") che, in effetti, prevede il differimento di udienza per il tentativo di conciliazione, norma la cui applicazione non è però stata estesa ai giudizi di cassazione, per i quali permane quindi il divieto di mero rinvio di udienza.

3. Va altresì disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del motivo, in quanto volto ad ottenere un ulteriore esame delle emergenze istruttorie, dato che la parte ricorrente lamenta, in realtà, la non corretta sussunzione della fattispecie nell'ambito del paradigma astratto delle citate disposizioni, laddove la CTR ha ritenuto che la contribuente avesse assolto correttamente all'onere di fornire la prova contraria per superare la presunzione di acquisto dei beni in evasione di imposta.

4. Ciò premesso, il motivo è fondato.

4.1 La questione di diritto riguarda l'esatta interpretazione ed applicazione della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione d'imposta, di cui al D.P.R. n. 441 del 1997 , che, per costante giurisprudenza di questa Corte, trovano applicazione anche con riferimento alle imposte dirette (ex plurimis, Cass. n. 15087 del 2000 , Cass. n. 16483 del 2006 , Cass. n. 15312 del 2008 , n. 12245 del 2018 ).

4.2 Il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto), emanato in attuazione dell' art. 3 , comma 137, della L. n. 662 del 1996 , con efficacia sostitutiva della disciplina dettata dall' art. 53 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. art. 5, comma 2), dopo aver stabilito, per quanto qui interessa, all'art. 1, comma 1, che "si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti", e all'art. 3, comma 1, che "i beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se lo stesso non dimostra di averli ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli di cui all'art. 1, nei modi ivi indicati", prevede la tipologia e le modalità della prova contraria a carico del contribuente idonea a vincere la presunzione di cessione e di acquisto (art. 1, commi 2 e ss., e art. 2), e dispone, all'art. 4, che: "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; 2. Le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell' art. 14 , primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , 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".

4.3 Come è stato già precisato da questa Corte, si tratta di presunzioni legali relative, annoverabili tra quelle "miste", in quanto consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti a fini antielusivi, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, il quale sarà tenuto a provare, con le modalità tassativamente indicate dagli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 441 del 1997 , la legittima fuoriuscita dei beni dal circuito aziendale (per la presunzione di cessione) o il legittimo ingresso degli stessi (per la presunzione di acquisto), tale da rendere inoperante lo stesso regime presuntivo ( Cass. n. 25917 del 2/09/2022 ; Cass. n. 1784 del 23/01/2019 ; Cass. n. 27549 del 30/10/2018 ).

4.4 La CTR non ha seguito i suddetti principi, ritenendo che la prova contraria potesse essere fornita anche dalla constatazione di una non significativa percentuale dello scostamento, dovuta a normali errori di conteggio e alle modalità gestionali del magazzino.

4.5 Questa Corte ha già condivisibilmente affermato che non può costituire prova idonea a superare la presunzione legale di cessione e di acquisto di beni senza fattura "la mera constatazione del ripetersi di un fenomeno (misurazione statistica) quale la possibilità di errori di conteggio nella movimentazione delle merci, intesa come "normale accadimento", atteso che tale nozione integra al più una massima di esperienza e non invece un fatto notorio che, ai sensi dell' art. 115 co. 2, c.p.c., esonera dall'onere della prova in quanto "fatto storico" (determinato nel

tempo e nello spazio) a conoscenza di una comunità più o meno vasta di persone ed il cui accertamento può, pertanto, essere compiuto anche d'ufficio dal Giudice" ( Cass. n. 377 del 13/01/2016 , in motivazione).

4.6 La sentenza impugnata richiama in proposito le direttive contenute nella circolare emessa dalla stessa Agenzia delle entrate (n. 31/E del 2.10.2006), che, tuttavia, non possono escludere l'operatività del regime presuntivo di cui al D.P.R. n. 441 del 1997 .

4.6 Anche su tale punto questa Corte ha già avuto modo di chiarire, con orientamento dal quale non vi è motivo di discostarsi, che le istruzioni impartite dall'A.E. operano nei confronti dei verificatori, in fase accertativa, ma non possono influenzare il giudizio sulla legittimità dell'accertamento compiuto, cui sono applicabili, in caso di differenze inventariali, le presunzioni di cessione e di acquisto stabilite a fini antielusivi dal D.P.R. n. 441/1997 (in tal senso, ancorché in materia di imposte dirette, alle quali è comunque ritenuta applicabile la disciplina di cui al citato decreto n. 441, Cass. n. 6185 del 10/03/2017 e, in motivazione, Cass. n. 10915 del 7/05/2015).

5. In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata e va disposto il rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese di questo giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza