

Trappole in materia di presunzioni di cessione per beni regolarmente registrati

di Raffaello Lupi, Giuseppe Gargiulo

Il formalismo delle presunzioni legali di cessione e di acquisto ai fini dell'IVA rischia spesso, come forse in questo caso (anteriore peraltro alla disciplina attuale), di penalizzare comportamenti in cui era assente qualsiasi intento evasivo e la disponibilità dei beni da parte dell'impresa era stata notata dagli stessi verificatori, ma in un locale non oggetto di preventive comunicazioni all'Amministrazione finanziaria.

■ Beni acquistati «in bianco» e detenuti in locali non comunicati all'Ufficio IVA

Raffaello Lupi

Le presunzioni di cessione e di acquisto ai fini IVA, su cui ci siamo soffermati per altri aspetti su *Dialoghi* (1), ricalcano nozioni di esperienza comune, accompagnandole, però, con divieti di prova e altri formalismi, che possono trasformarsi in vere e proprie trappole, per casi dove l'evasione manca del tutto. Se si comprende bene la sentenza n. 3435 del 2008 (2), per la cui interpretazione univoca bisognerebbe avere letto gli atti di causa, nel caso di specie sembra trattarsi di un contribuente semplicemente disattento, che aveva, cioè, omesso la segnalazione di un deposito all'Ufficio IVA, ponendo in essere, però, comportamenti che escludevano l'evasione, e anche l'intenzione di evadere. Si trattava di beni acquistati e registrati dalla contribuente, come si desume dal fatto che non sia stata contestata la presunzione di acquisto, tipica delle eventualità in cui si trovano nella disponibilità dell'impresa beni non corrispondenti ai

(1) Vedi E. Covino, R. Lupi, «Ancora su differenze inventariali, presunzioni di cessione «ibride» e grande distribuzione», in *Dialoghi Tributari* n. 5/2008, pag. 149, ove altri rinvii a precedenti interventi.

(2) Per il testo della sentenza cfr. pag. 160.

documenti di entrata; il punto centrale è che questi beni, quantunque provenienti da documenti registrati, cioè acquistati palesemente, si trovavano in locali diversi da quelli comunicati all'Ufficio IVA, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972. Non risultano elementi da cui si potesse desumere l'intenzione di effettuare una cessione «in nero», o di sottrarli al ciclo ordinario dei ricavi aziendali. Formalmente la sentenza potrebbe anche essere corretta, se non che la presunzione di cessione riguarda beni che non si trovano più nella disponibilità dell'impresa, cioè dei quali i verificatori hanno riscontrato un ammanco. Il riferimento ai locali registrati all'Ufficio IVA serve probabilmente ad evitare artificiose giustificazioni del contribuente; quest'ultimo, di fronte ad ammanchi di beni, riscontrati confrontando i documenti di acquisto e le giacenze presso l'impresa, potrebbe addurre l'esistenza di magazzini decentrati, riempirli di beni analoghi, in modo da giustificare l'ammanco, salvo poi regolarsi al termine della verifica con una controparte compiacente.

In quest'ottica, il rigore della normativa è perfettamente comprensibile. Diverso è il caso che sembra essersi verificato nella sentenza in esame, in cui pare che i beni fossero stati registrati regolarmente, non fosse stato individuato alcun ammanco, ma fosse solo stato rilevato che il magazzino, magari distante 50 metri dalla sede dell'impresa, non era stato comunicato al Fisco, in base all'art. 35 del decreto IVA. Si profila, dunque, una presunzione di cessione per beni che, pacificamente, erano stati visti dal Fisco nella disponibilità dell'impresa. Può verificarsi, insomma, che beni detenuti alla luce del sole dall'impresa, ma presso locali non denunciati all'Ufficio IVA siano considerati ceduti, anche se il contribuente è stato il primo a fare vedere al Fisco, in tutta trasparenza, le strutture aziendali in cui si trovavano. In questo caso, la normativa sulle presunzioni di cessione, pur ricalcando criteri di comune esperienza, rischia di trasformarsi in una sorta di tritacarne, per ragioni assolutamente fortuite, anche per beni acquistati in bianco, mostrati al Fisco e che nessuno ha intenzione di cedere «in nero». È un caso in cui la presunzione di cessione può applicarsi a beni non ceduti, ma detenuti presso di sé con la massima buona fede, in attesa di venderli. Basta spostarli in un'altra collocazione fisica e la presunzione scatta. Anche se è la stessa azienda a mostrare i beni ai verificatori, anche se essi erano inseriti nelle scritture di magazzino, anche se una vendita in nero di beni acquistati in bianco è ben poco verosimile nell'ambito dei comportamenti evasivi. Tutte queste considerazioni non sono state svolte dalla società contribuente, che neppure si era costituita

in Cassazione, astenendosi, perciò, da qualsiasi attività difensiva; ad esempio, astenendosi dal rilevare se la regolare detenzione dei beni era stata rilevata dagli stessi verificatori, presso il deposito non denunciato. Se le cose stavano come ipotizzato in questa nota, emerge tutta la pericolosità delle presunzioni di cessione su situazioni assolutamente innocue e prive di danno o pericolo per l'Erario. Si tratta di un altro caso in cui, secondo un filo conduttore di *Dialoghi*, norme sorte per risolvere problemi finiscono, invece, per crearli, soprattutto in assenza delle categorie concettuali teorico-generaliste della tassazione, su cui sempre ci soffermiamo (e che vorremmo - se i lettori ci daranno la forza - contribuire a creare).

Un'ultima notazione su una possibile duplicazione delle presunzioni, se il danno e il pericolo per l'Erario ci fossero; ad esempio, se presso un deposito non registrato si trovassero beni acquistati «in nero», opererebbe, prima di tutto, la presunzione di acquisto; dopodiché, essendo «non registrato» il luogo di reperimento delle merci, opererebbe anche la presunzione di cessione; con buona pace del fatto che il Fisco ha rilevato direttamente l'esistenza fisica dei beni. Un po' di comprensione e di ragionevolezza indurrebbero a ritenere che, in questi casi, la presunzione di cessione è smentita dallo stesso Fisco, che ha ritrovato i beni nella disponibilità dell'impresa, facendo scattare la presunzione di acquisto.

■ Le maggiori aperture dell'attuale disciplina

Giuseppe Gargiulo

Nelle note che precedono, Raffaello Lupi ha chiaramente evidenziato le storture a cui può condurre la presunzione di cessione, ove le limitazioni probatorie siano tali da trasformarla in una «presunzione assoluta», come succede nel caso in cui della merce, regolarmente acquistata e contabilizzata, venga rinvenuta in un deposito, la cui disponibilità non sia stata preventivamente comunicata dall'imprenditore al registro delle imprese, alla Camera di commercio ovvero nella dichiarazione di inizio attività o variazione dati, di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972.

In mancanza di tale comunicazione preventiva, il previgente art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 (in vigore fino al 2006) precludeva ogni forma di prova contraria, di talché il semplice rinvenimento di tale merce nei suddetti locali si trasformava - *iuris et de iure* - in una presunzione assoluta

Giuseppe Gargiulo - Dottore commercialista in Roma

di cessione della stessa, senza alcuna possibilità di provare che, nel caso concreto, non vi fosse stata alcuna cessione «in nero», né fosse ravvisabile alcun disegno fraudolento, finalizzato a sottrarre la suddetta merce al ciclo ordinario dei ricavi aziendali. Le considerazioni svolte da Raffaello Lupi dimostrano in modo assai chiaro, a mio giudizio, le ragioni per cui la suddetta preclusione probatoria rischia di trasformarsi in molti casi concreti in una misura sproporzionata ed ingiustificata, anche dal punto di vista della tutela degli interessi erariali. Molti dei pericoli denunciati da Raffaello Lupi in relazione al previgente art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 dovrebbero essersi ormai attenuati, a seguito dell'entrata in vigore (a partire dal 1° gennaio 1997) della nuova disciplina di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441. Tale regolamento ha, infatti, profondamente ampliato i mezzi di prova contraria, sulla base dei quali l'imprenditore può provare la «disponibilità dei locali» in cui la merce viene rinvenuta, essendo, a tale fine, sufficiente ogni «altro documento dal quale risulti la destinazione dei beni esistenti presso i luoghi su indicati», annotato in un uno dei registri IVA (ivi comprese, eventualmente, le fatture emesse dai fornitori, sempre che nelle stesse risulti indicato il luogo di destinazione dei beni ceduti), a nulla rilevando che tali locali o magazzini non siano stato preventivamente dichiarati alle autorità competenti secondo le formalità prescritte dalla legge.

Ai giudici di Cassazione non erano probabilmente stati prospettati, nel caso in esame, argomenti sufficienti per superare, in via interpretativa, le storture evidenziate da Raffaello Lupi, anche in quanto la contribuente non aveva svolto attività difensiva. La *ratio* della norma in questione sembra, infatti, inequivocabilmente quella di presupporre un ammanco di merce acquistata, rispetto al quale addurre depositi non registrati sarebbe una facile scappatoia (3). Per le suddette ragioni, si ritiene, quindi, che la sentenza in esame vada condivisa, qualora il deposito non registrato fosse stato addotto dal contribuente per cercare di spiegare un ammanco riscontrato dai verificatori. Si condividono, invece, le perplessità di Raffaello Lupi, qualora si fosse trattato di una sede ordinaria dell'impresa, gestita

(3) In tal senso G. Tinelli, «Presunzioni (diritto tributario)», in *Enc. Giur. Trecc.*, pag. 2, che, efficacemente, scrive: «la caratteristica precipua di tali ipotesi di presunzioni legali è costituita dalla limitazione dei mezzi di prova contraria, limitazione finalizzata a garantire l'erario da rischi di fraudolente preconstituzioni probatorie relative ai beni oggetto della propria attività commerciale, dirette ad occultare operazioni fiscalmente non regolari».

in tutta trasparenza, con uffici e personale, indicata nei documenti, ecc. È difficile dare una risposta, ignorando se e come i verificatori avevano rilevato un ammanco di merci. Ove durante l'ispezione i verificatori avessero effettivamente rilevato un ammanco, giustificato a posteriori con il deposito in esame, le limitazioni probatorie previste dal precedente art. 53 del decreto IVA avrebbero potuto essere qualificate come «sanzioni improprie» (4), frequentemente avallate dalla Corte costituzionale, nonostante il parere contrario degli studiosi (5). In tale caso, ci si dovrebbe, altresì, chiedere se sia possibile applicare anche per il passato la nuova e più favorevole disciplina delle presunzioni di cessione, introdotta dal citato D.P.R. n. 441/1997, in applicazione del principio del *favor rei*, di cui al-

(4) Vedi sul punto L. del Federico, «Sanzioni improprie ed imposizione tributaria», in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 519 ss.

(5) La Corte costituzionale, pur non usando mai il termine di sanzioni improprie, ha avuto modo di occuparsi più volte della legittimità costituzionale di un siffatto tipo di disposizioni tributarie. Ad esempio, nella sentenza 28 dicembre 1979, n. 201, la Corte ha respinto la questione di legittimità costituzionale dell'art. 109, lett. c), TUID n. 645/1958, che sanciva l'indeducibilità dal reddito di determinate spese, ove non risultanti da apposite registrazione cronologica. Lo stesso principio fu poi affermato nella sentenza 17 novembre 1982, n. 186, in *Banca Dati BIG*, IP-SOA, in cui la Corte costituzionale fu chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 74 del D.P.R. n. 597/1973, in tema di IRPEF, nella parte in cui dichiarava l'indeducibilità dei costi non regolarmente registrati. Ancora, in una serie di ordinanze successive (26 gennaio 1988, n. 108; 14 luglio 1988, n. 817; 15 novembre 1988, n. 1038; 6 luglio 1989, n. 385 e 19 maggio 1993, n. 246, tutte in *Banca Dati BIG*, IPSOA), la Corte ha rilevato, in linea con quanto sopra affermato, che l'ordinamento tributario si fonda, per sua natura, anche sui doveri di lealtà e correttezza del contribuente, di talché il legislatore può, nella sua discrezionalità, dettare misure atte a prevenire l'inosservanza di tali doveri, purché queste non superino i limiti della ragionevolezza. Al riguardo, la Corte ha ritenuto, ad esempio, che non superi i limiti della ragionevolezza la scelta del legislatore di impedire la detrazione dell'IVA risultante da fatture non inserite in dichiarazione, in quanto omessa (e ciò anche nell'ipotesi in cui le fatture di acquisto fossero state portate a conoscenza della Amministrazione finanziaria e da questa utilizzate per la ricostruzione inductiva del volume d'affari). In base alla citata giurisprudenza costituzionale, sembra emergere, in definitiva, una ferma tendenza della Corte a giustificare i vari trattamenti di sfavore che sono previsti, in ambito tributario, in capo al contribuente che non abbia adempiuto un determinato obbligo di legge, sia nel caso di effetti sfavorevoli che agiscono sul piano procedimentale, sia nel caso di effetti sfavorevoli che agiscono sul piano sostanziale. Ciò lascia presagire che difficilmente una censura di illegittimità costituzionale dell'art. 53 possa trovare accoglimento nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Non sembra, infatti, avere trovato ascolto presso la Corte costituzionale l'opinione espressa da autorevole dottrina (De Mita), secondo cui «la violazione di un obbligo da parte del contribuente, una volta che sia stata colpita da una sanzione propria, non possa comportare anche l'alterazione della disciplina sostanziale prevista per un determinato presupposto», non potendo il legislatore ordinario «disporre a suo libito e irrazionalmente, utilizzando lo strumento della presunzione legale assoluta, le equiparazioni al presupposto del tributo di fatti che col presupposto del tributo non hanno legame alcuno» (Falsitta).

l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997. Un appiglio in tal senso potrebbe forse rinvenirsi nella sentenza della Corte di cassazione 22 novembre 2000, n. 15088 (6), in cui la stessa Corte - occupandosi dell'abrogazione, ad opera dell'art. 5 del D.P.R. n. 695/1996, del comma 6 dell'art. 75 del TUIR n. 917/1986, che precludeva la possibilità di provare l'esistenza di costi, altrimenti deducibili, che non fossero stati regolarmente registrati - ha espressamente classificato tale limitazione probatoria come «costituente un effetto sanzionatorio, aggiuntivo, dell'obbligo di registrazione», ritenendo per l'effetto che la nuova e più favorevole normativa sopraggiunta potesse essere applicata anche ai rapporti pregressi ancora pendenti, in base al principio del *favor rei*, sancito in materia di sanzioni dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

■ La sentenza

Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 febbraio 2008 (24 gennaio 2008), n. 3435 - Pres. Lupi - Rel. Virgilio

IVA - Presunzione di cessione - Art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 - Beni registrati reperiti in depositi non denunciati, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 - Operatività della presunzione

I beni reperiti presso un deposito non comunicato all'Ufficio IVA, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, si presumono ceduti, anche se il relativo acquisto era registrato regolarmente in contabilità aziendale.

Ritenuto in fatto

Che la Commissione tributaria provinciale di Roma accolse il ricorso proposto da D.S. avverso l'avviso di rettifica della dichiarazione IVA presentata dal ricorrente per il 1995, basato su varie riprese, tra le quali quella relativa alla presunzione di cessione di merce rinvenuta in un deposito la cui esistenza non era stata comunicata;

che l'appello proposto dall'Ufficio venne rigettato dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, osservò esclusiva-

mente che «la mancata comunicazione nei termini della esistenza del deposito in cui è stata rinvenuta la merce oggetto di contestazione da cui è scaturito l'atto impositivo, non può di per se costituire una presunzione di vendita, avendo il contribuente dimostrato, con il contratto di fitto esibito, la disponibilità del locale e la esistenza a magazzino della merce. Il ritardo nella comunicazione all'Ufficio IVA dell'esistenza di detto locale costituisce infrazione formale e non inficia in termini sostanziali la posizione del contribuente»; che avverso tale sentenza il Ministero del-

(6) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

l'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate propongono ricorso per cassazione, mentre il contribuente non si è costituito.

Considerato in diritto

Che, con l'unico complesso motivo, i ricorrenti denunciano ... la violazione dell'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972, per non avere il giudice ritenuto operante la presunzione di cessione di merci rinvenute in luoghi non regolarmente denunciati all'Ufficio, ai sensi dell'art. 35 del medesimo decreto;

che il ricorso è manifestamente fondato sotto entrambi i profili.

Quanto alla seconda censura, costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, dal quale il Collegio non ravvisa motivi di discostarsi, quello secondo cui l'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972, dopo avere stabilito, con il primo comma, che si presumono ceduti i beni acquistati (importati o prodotti) che non si trovino nei locali in cui il contribuente eserciti la sua attività, compresi i depositi, con il secondo comma dispone che questi ultimi devono essere indicati, a norma dello stesso art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 (o dell'art. 81) e, cioè, denunciati con la dichiarazione di inizio di quell'attività, ovvero in caso di successiva variazione, entro trenta giorni: dal dato letterale e dal collegamento delle due disposizioni (la seconda chiarisce quali siano i luoghi influenti per la prima) si manifesta l'intento del legislatore di presumere cedute anche le merci collocate in depositi di proprietà del contribuente, se l'inerenza di questi ultimi all'esercizio imprenditoriale non sia stata formalmente dichiarata nei modi e nei tempi prestabiliti, al fine di evitare possibili elusioni dell'IVA per il tramite di immagazzinamenti in locali non noti e

non controllabili dall'Ufficio; la presunzione in questione non può essere impedita dalla sopravvenuta «ufficializzazione» del deposito non dichiarato, se successiva all'immissione, in esso, della merce acquistata, e, quindi, al verificarsi degli estremi che determinano l'applicazione della presunzione medesima (Cass. nn. 3691/1999, 28693/2005, 16483 e 18818 del 2006);

che, in conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale procederà a nuovo esame della controversia, uniformandosi al principio di diritto sopra enunciato, oltre a provvedere in ordine alle spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.