

CONTENZIOSO

Onere della prova nelle contestazioni di antieconomicità dell'impresa

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 21869 del 28 ottobre 2016**, la Quinta Sezione Civile della Cassazione è intervenuta a chiarire la portata della contestazione di **condotta antieconomica** precisando che l'Amministrazione finanziaria può procedere con la stessa solo in presenza di indizi gravi, precisi e concordanti che dimostrino l'**inattendibilità** della condotta medesima.

Nel caso specifico, il curatore del fallimento di una S.r.l. aveva presentato una richiesta di rimborso di un credito IVA a seguito della quale l'Agenzia delle Entrate, una volta effettuato un controllo sui documenti contabili, aveva rilevato la **genericità dell'indicazione delle rimanenze** delle materie prime e delle merci effettuata dal curatore.

Sulla base di tale genericità, facendo leva sull'**incongruenza** - reiterata nel tempo - della redditività, l'Ufficio aveva quindi ravvisato il presupposto per procedere ad **accertamento analitico-induttivo**, ex [articolo 39, comma 1, lett. d\) del D.P.R. 600/1973](#) e determinato maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati dal curatore. Quest'ultimo aveva quindi impugnato l'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia con cui la medesima aveva **rettificato il reddito d'impresa**, ottenendone l'annullamento dalla Commissione Tributaria Provinciale.

La Commissione regionale invocata in secondo grado aveva poi respinto l'appello dell'Ufficio, rimarcando la **certezza dei dati indicati** a titolo di rimanenze ed osservando come la **scarsa redditività** trovasse spiegazione nel fatto che la società fosse stata dichiarata **fallita** qualche anno dopo.

Investita della questione su ricorso dell'Agenzia delle entrate, la Corte di Cassazione ha innanzitutto riconosciuto come la corretta e specifica indicazione delle rimanenze fosse di precipuo rilievo poiché, in base al **principio di continuità dei valori di bilancio** ex articolo 59 del D.P.R. 917/1986, le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali di quello successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito di esercizio (Cass. 17298/2014 e n. **4590/2015**).

Ciò premesso, se è pur vero però che la **generica indicazione delle rimanenze** è, per conseguenza, idonea a legittimare l'**accertamento analitico-induttivo** previsto dal citato articolo 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. 600/1973 perché in grado di far dubitare della completezza e dell'attendibilità della contabilità esaminata, è anche vero che **"le rimanenze iniziali e finali, così come risultano dal bilancio di esercizio acquisito agli atti, rappresentano un**

dato certo”.

Così facendo, l'accertamento effettuato dall'Ufficio nel caso specifico trovava la sua ragione d'essere nelle sole caratteristiche **di antieconomicità della condotta imprenditoriale** chiamata ad integrare le presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a sostenere la pretesa impositiva accertata induttivamente.

A tal proposito, richiamando una recente pronuncia ([Cass. n. 13468/2015](#)), la Suprema Corte ha nondimeno ribadito come la contestazione riguardante l'**"antieconomicità"** del comportamento imprenditoriale richieda da parte dell'Amministrazione finanziaria la **dimostrazione dell'inattendibilità della condotta**.

Tale inattendibilità, a detta della Cassazione, *“va vista in chiave diacronica, con la precisazione che la stima della redditività dell'impresa, che costituisce oggetto della valutazione di antieconomicità, è di norma affidata alla comparazione di più indici, tra i quali spiccano quello che fa leva **sul rapporto fra il reddito operativo ed il capitale complessivamente investito** nell'impresa e quello che punta sul rapporto fra reddito operativo e ricavi dell'impresa, che, in particolare, evidenzia la percentuale del volume di affari”*.

La Quinta sezione ha poi rimarcato come l'apprezzamento in ordine alla **gravità, precisione e concordanza degli indizi** posti a fondamento dell'accertamento compiuto con metodo presuntivo - nel nostro caso, in ordine all'antieconomicità della condotta - fosse relativo alla **valutazione dei mezzi di prova** e quindi rimesso in via esclusiva al giudice di merito (*ex multis*, **Cass. n. 24437/2013** e n. [16743/2016](#)).

Nel caso specifico, detto apprezzamento era stato svolto dal giudice d'appello, il quale aveva escluso la decisività del dato offerto dall'Ufficio, *“atteso che **la società nell'anno 2005 è stata dichiarata fallita**”*, lasciando quindi emergere **l'attendibilità dei dati emersi in relazione alla condotta della società**, la quale, proprio in ragione della sua antieconomicità, aveva subito il fallimento.

Poiché pertanto, dietro lo schermo della violazione di legge, l'Ufficio mirava a sovvertire l'apprezzamento compiuto in sentenza, la Cassazione ha rigettato il ricorso dichiarando inammissibile **il motivo ivi contenuto**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

