

ACCERTAMENTO

Illegittimo l'accertamento sulle rimanenze se la distruzione della merce è provata dal formulario dei rifiuti

di Angelo Ginex



In tema di **accertamento**, con riferimento alla **presunzione di cessione** di cui agli [articoli 1 e 2 D.P.R. 441/1997](#), i contribuenti che necessitano di avviare a **distruzione** i propri beni, possono procedere all'operazione mediante consegna dei beni stessi a **soggetti autorizzati** all'esercizio di tali operazioni in conto di terzi, ai sensi delle vigenti leggi sullo **smaltimento dei rifiuti**; in tal caso, l'avvio a distruzione è dimostrato mediante il **formulario di identificazione rifiuti** di cui all'[articolo 15 D.Lgs. 22/1997](#), contenente le **indicazioni specifiche** richieste dalle prescrizioni che, integrate dal **D.M. 145/1998**, sono tassative.

È questo il principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 26223, depositata ieri 28 settembre**.

La fattispecie disaminata dai giudici di vertice trae origine dagli **avvisi di accertamento** emessi nei confronti di una **società in nome collettivo**, con i quali l'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione, ai fini Ires, Irap ed IVA, i **maggiori ricavi** derivanti dall'applicazione della **presunzione di cessione delle rimanenze** che non erano state rinvenute nei luoghi in cui la s.n.c. svolgeva le proprie operazioni.

Gli avvisi venivano impugnati dalla società contribuente, la quale riteneva di aver correttamente avviato la **procedura di smaltimento della merce**, ma i giudici di merito ritenevano che **non** fosse stato correttamente **dimostrato** l'avvio a distruzione dei pezzi di ricambio. Inoltre, i giudici affermavano che non c'era **alcun indizio** che potesse indurre a pensare che i suddetti pezzi fossero stati **venduti sottocosto** e che la **percentuale di ricarico** calcolata dall'ufficio era stata **correttamente applicata** alla vendita dei pezzi di ricambio in questione.

Veniva quindi proposto **ricorso in Cassazione**, per lamentare, tra gli altri motivi, la violazione degli [articoli 1 e 2 D.P.R. 441/1997](#) e l'omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nell'esistenza dei **formulari di identificazione rifiuti** di cui all'[articolo 15, D.Lgs. 22/1997](#) e la loro annotazione nel registro di carico e scarico rifiuti. In particolare, la società ricorrente sosteneva di aver dimostrato di avere **correttamente avviato a distruzione i beni di magazzino che erano risultanti mancanti in sede di verifica** e che la Commissione tributaria regionale avesse **omesso di considerare la prova** consistente nei **formulari** di identificazione rifiuti e dei relativi registri.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto fondate le suddette doglianze, rammentando innanzitutto che la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritener che nel caso di **“differenze inventariali”**, ovvero differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico, operano le **presunzioni di cessione e di acquisto** dei beni in **evasione di imposta** (di cui all'[articolo 44 D.P.R. 441/1997](#)) che consentono comunque, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti ai fini antielusivi, la **dimostrazione contraria** da parte del contribuente. Quest'ultimo sarà tenuto a provare, con le modalità tassativamente indicate dagli [articoli 1 e 2 D.P.R. 441/1997](#), che **la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino è frutto dell'impegno produttivo dei beni e non di cessioni o acquisizioni non contabilizzate** (cfr., [Cass. civ. sent. 30.10.2018, n. 27549](#)).

In particolare, la Corte ha precisato che nell'ipotesi in cui si scelga la **distruzione volontaria** dei beni, la dismissione postula passaggi quali la **preventiva comunicazione** all'ufficio dell'Agenzia delle entrate e la **puntuale verbalizzazione** delle operazioni distruttive; in tal caso, la mancata dimostrazione in ordine all'espletamento di tale procedura autorizza l'amministrazione finanziaria a riprendere a tassazione il maggior valore delle rimanenze attraverso il procedimento **“analitico-induttivo”**. Qualora, invece, **l'impresa decida di affidare i beni da avviare a distruzione a soggetti autorizzati ai sensi delle leggi sullo smaltimento rifiuti, la prova di distruzione dei beni è data dall'annotazione sul formulario di identificazione** di cui all'[articolo 15 D.Lgs. 22/1997](#) (cfr., [Cass. sent. 19.12.2019, n. 34038/2019 e Circ. 23.07.1998, n. 193](#)).

Tale formulario dovrà contenere **indicazioni specifiche** relative al nome e all'indirizzo del produttore detentore; origini, tipologia e quantità del rifiuto; impianto di destinazione; data e percorso dell'istradamento; nome e indirizzo del destinatario.

Nella specie, così come evidenziato dalla Cassazione, i giudici di secondo grado hanno **genericamente ritenuto non assolto l'onere probatorio** a carico della contribuente, senza chiarire tuttavia i motivi per cui gli elementi prodotti sono stati reputati insufficienti ad integrare idonea dimostrazione dei fatti dedotti. Infatti, si afferma che: *«nel caso di specie, la sentenza impugnata afferma soltanto che “l'avvio a distruzione non risulta in alcun modo documentato dalla contribuente”, omettendo di chiarire perché la prova addotta dalla società contribuente non era idonea a dimostrare la distruzione delle rimanenze di magazzino»*.

Pertanto, la Corte ha **cassato la sentenza impugnata con rinvio** alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione, **affinché valuti se la società contribuente ha prodotto idonea prova contraria alla presunzione di cessione, alla luce del principio di diritto sopra enunciato.**