Ordinanza del 09/02/2021 n. 3103 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
RILEVATO

che:

1. Con avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2006, l'Agenzia delle Entrate procedeva al recupero a tassazione di maggior reddito imponibile nei confronti della societa' (XXXXX) s.a.s., ai sensi della L. n. 724 del 1994, articolo 30 e, con distinti atti impositivi, accertava un maggior reddito di partecipazione nei confronti dei soci (XXXXX) e (OMISSIS), in base al disposto di cui all'articolo 5 TUIR.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria con l'atto impositivo emesso nei confronti della societa' contestava l'iscrizione tra le rimanenze di magazzino del complesso immobiliare ubicato a Sacile, ravvisando la sua destinazione all'investimento durevole ed all'utilizzo personale, e, dunque, riclassificava tutte le unita' immobiliari facenti parte del complesso immobiliare da rimanenze dell'attivo circolante (non rilevanti per la determinazione dei ricavi minimi presunti ai fini del superamento del test di operativita') ad immobilizzazioni materiali (rilevanti per la determinazione dei ricavi minimi presunti). A supporto di tale diversa riclassificazione motivava che gli immobili, originariamente destinati alla vendita, erano stati concessi in locazione e che i canoni percepiti avevano costituito l'unica fonte di reddito della societa'. Rilevava, pure, che la societa' non aveva svolto in modo esclusivo o prevalente l'attivita' di costruzione per la vendita, trattandosi di impresa ad oggetto "misto", ossia avente ad oggetto sia la gestione di immobili tramite la concessione in locazione che la loro ristrutturazione e vendita.

2. La societa' contribuente ed i soci, con separati ricorsi, impugnavano gli avvisi di accertamento contestando la riclassificazione dei beni effettuata dall'Ufficio; deducevano, in primo luogo, che le unita' immobiliari site a Sacile erano pur sempre rimaste destinate alla vendita, seppure temporaneamente locate, cosi' come le unita' abitative dell'altro complesso immobiliare di (XXXXX), e, in via subordinata, che anche nel caso di riclassificazione tra le immobilizzazioni materiali dei soli immobili locati, e non delle unita' non locate, che dovevano rimanere iscritte tra le rimanenze di magazzino, la societa' non poteva in ogni caso essere considerata non operativa, poiche' i ricavi presunti sarebbero stati comunque inferiori ai ricavi dichiarati.

Con successiva memoria, la societa' ribadiva: a) l'impossibilita' di praticare canoni di locazione superiori a quelli dichiarati; b) la censurabilita' della contestazione dell'Amministrazione che aveva riclassificato tra le immobilizzazioni l'intero immobile di Sacile (sia le unita' immobiliari locate sia le unita' immobiliari sfitte), diversamente da quanto fatto per il complesso immobiliare di (XXXXX), per il quale tutte le unita' immobiliari sfitte erano state considerate tra le rimanenze;

c) la provvisorieta' della scelta della famiglia (XXXXX) di occupare alcune unita' immobiliari del complesso di (XXXXX).

3. La Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone, sulla base della stessa motivazione, respingeva i ricorsi con distinte sentenze (nn. 47/01/12, 48/01/12 e 50/01/12) avverso le quali le parti contribuenti proponevano separatamente appello.

La Commissione Tributaria Regionale, con le sentenze in questa sede impugnate ed in epigrafe indicate, confermava le sentenze di primo grado ritenendo legittima la pretesa fiscale.

Rilevava, in particolare, che il complesso immobiliare di (XXXXX), con quattro unita' non locate su un totale di tredici unita', non era stato destinato alla vendita, ma ad investimento durevole da allocare tra le immobilizzazioni, in funzione della destinazione economica, e concorreva alla determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto; riteneva, di conseguenza, non corretta la valorizzazione di tali beni operata dalla societa' e, quindi, elusiva l'operazione contabile di classificazione di detti beni tra le rimanenze, come tali non rientranti tra gli asset indicati alla L. n. 724 del 1994, articolo 30, comma 1, ai fini del test di operativita'.

4. Con separati ricorsi la societa' contribuente ed i soci hanno chiesto la cassazione delle sentenze di appello, affidandosi a cinque motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con distinti controricorsi.

CONSIDERATO

che:

1. Preliminarmente, va disposta, in conformita' all'istanza formulata, la riunione dei ricorsi contraddistinti dai nn. 25996/13 R.G. e 25997/13 R.G. a quello iscritto al n. 25993/13 R.G., di iscrizione piu' risalente, atteso che, pur avendo tali ricorsi ad oggetto l'impugnazione di diverse sentenze, essi scaturiscono dal medesimo accertamento svolto a carico della societa' di persone (XXXXX) s.a.s. e dei soci, (XXXXX) e (XXXXX), in relazione all'anno d'imposta 2006

Sussistono, infatti, tra i giudizi ragioni di connessione determinate dal titolo, essendo comune il fatto (produzione di reddito) assunto dalle norme tributarie a presupposto delle rispettive obbligazioni tributarie della societa' (ai fini Irap) e dei singoli soci (ai fini Irpef), trovando fondamento la comunanza delle cause nella disposizione dell'articolo 5 TUIR., comma 1, che prevede la diretta imputabilita', pro quota, a ciascun socio indipendentemente dalla effettiva percezione ed in relazione alla misura della partecipazione agli utili - dei redditi prodotti dalla societa' di persone, con la conseguenza che l'accertamento concernente l'esatta determinazione del reddito societario viene immediatamente a spiegare efficacia sulla base imponibile relativa ai rapporti tributari di cui sono titolari i singoli soci.

2. Passando all'esame dei ricorsi, va precisato che i motivi articolati dalla societa' e dai soci sono identici.

3. Con il primo motivo i ricorrenti deducono, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, falsa applicazione delle norme codicistiche che presiedono alla redazione del bilancio, nella

parte in cui i giudici regionali, aderendo alla tesi proposta dall'Ufficio, hanno assunto che se in un complesso immobiliare prevalgono numericamente le unita' immobiliari locate su quelle sfitte, tutto il complesso immobiliare e' strumentale e va ricondotto alle immobilizzazioni materiali; sostengono che, al contrario, il giudizio circa la destinazione economica del bene, ai fini della sua iscrizione tra le immobilizzazioni ovvero tra il circolante, debba essere svolto con riferimento alle singole unita' abitative identificate catastalmente.

4. Con il secondo motivo i contribuenti censurano la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, articolo 30, nella parte in cui la Commissione Regionale assume che, anche laddove si volessero classificare quali beni "merce" gli immobili non locati, comunque la societa' non potrebbe essere considerata operativa, poiche' tra i ricavi dichiarati figurano, oltre ai canoni di locazione provenienti da "immobilizzazioni" destinate ad investimento (complesso immobiliare di (XXXXX)), che concorrono alla determinazione dei ricavi presunti, anche i corrispettivi di vendita provenienti da rimanenze degli immobili invenduti (complesso residenziale di (XXXXX)) che non concorrono alla determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto ai sensi della L. n. 724 del 1994, ex articolo 30;

I ricorrenti, al riguardo, rilevano che ai fini del calcolo dei ricavi effettivi, l'articolo 30, comma 1, fa riferimento a "l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico...", ossia ai dati indicati nel bilancio d'esercizio, con la conseguenza che nel calcolo devono essere tenuti in considerazione anche ricavi derivanti da beni non iscritti nelle immobilizzazioni assunte a riferimento per la stima dei redditi presunti.

5. Con il terzo motivo deducono, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed omessa motivazione circa un punto decisivo per il giudizio, per non avere i giudici di appello preso posizione su quanto addotto sia in primo che in secondo grado in relazione alle specifiche cause che avevano di fatto impedito la vendita di alcune unita' immobiliari.

6. Con il quarto motivo deducono parimenti omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed omessa motivazione circa un fatto decisivo, lamentando che la sentenza non sarebbe adeguatamente motivata in merito alla riconducibilita' delle unita' immobiliari del complesso immobiliare di (XXXXX) a "investimento durevole".

7. Con il quinto motivo deducono, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, falsa applicazione della nozione giuridica di abuso, nella parte in cui i giudici di appello hanno censurato come elusiva l'operazione contabile con la quale sono state considerate immobilizzazioni le sole unita' locate, posto che il mantenimento tra le rimanenze, quali immobili merce destinati alla vendita, delle unita' immobiliari mai affittate del complesso immobiliare di (XXXXX) risulta del tutto coerente con le regole che presiedono alla redazione del bilancio, come interpretate dai principi contabili nazionali approvati dall'OIC.

8. Il primo motivo e' fondato.

8.1. Occorre rammentare, in via preliminare, che in base alla L. n. 724 del 1994, articolo 30, comma 1, sono considerate non operative le societa' il cui conto economico presenta un ammontare complessivo di ricavi, incrementi delle rimanenze e proventi ordinari inferiore alla somma degli importi che risultano applicando determinati coefficienti a taluni asset patrimoniali, e precisamente: a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85 TUIR., comma 1, lettera c), d) ed e) e delle quote di partecipazione in societa' di persone commerciali, aumentato del valore dei crediti; b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dai beni indicati nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8-bis, comma 1, lettera a), anche in locazione finanziaria; c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni materiali e immateriali, anche in locazione finanziaria.

8.2. Con specifico riferimento agli immobili, l'articolo 30, comma 1, lettera b), si riferisce a terreni e fabbricati (nonche' alle navi destinate all'esercizio di attivita' commerciali o alla pesca o alle operazioni di salvataggio o di assistenza in mare) e gli stessi rilevano ai fini del calcolo dei ricavi minimi presunti solo ed esclusivamente se iscritti in bilancio fra le immobilizzazioni materiali, in quanto utilizzati come strumenti di produzione o destinati all'investimento durevole, mentre non assumono rilevanza a tali fini gli immobili cd. merce, ossia quelli che, in quanto destinati alla vendita, sono iscritti nell'attivo circolante fra le rimanenze.

8.3. Gli immobili iscritti in magazzino (cd. immobili merce), non essendo compresi tra gli asset indicati nell'articolo 30, comma 1, non rientrano nel test di operativita', a condizione che la classificazione fra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili (in tal senso, Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 4 maggio 2007, paragrafo 3.2.2.).

Cio' impone di ritenere che la classificazione dell'immobile fra i beni del circolante, anziche' fra le immobilizzazioni, deve essere motivata dalla effettiva destinazione alla vendita, dovendosi includere nel test di operativita' gli immobili che, sebbene iscritti fra le rimanenze, risultino oggetto di locazione a terzi da lungo tempo.

In sede di verifica dello stato di operativita' della societa', ai sensi della L. n. 724 del 1994, cit. articolo 30, i beni immobili assumono, dunque, rilevanza solo se iscritti in bilancio fra le immobilizzazioni materiali, in quanto utilizzati come strumenti di produzione o destinati all'investimento durevole.

8.4. Come questa Corte ha gia' avuto modo di chiarire, sul piano fiscale assume rilievo la distinzione - elaborata in dottrina e seguita nella prassi - tra "immobili strumentali" (destinati, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ex articolo 43, comma 2, alla produzione propria o di terzi), "immobili merce" (destinati al mercato della compravendita) e "immobili patrimonio" (destinati al mercato locativo, ai sensi degli articoli 37 e 90 t.u.i.r.) (Cass., sez. 5, 23/07/2019, n. 19815, in motivazione; Cass., sez. 5, 20/02/2020, n. 4417).

Gli immobili strumentali si distinguono a loro volta in immobili strumentali per destinazione, tra i quali sono inclusi esclusivamente gli immobili che abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attivita' tipicamente imprenditoriali, ed immobili strumentali per natura, per i quali non rileva l'utilizzazione o meno del bene per l'esercizio dell'impresa, stante il carattere oggettivo della strumentalita'.

8.5. Tanto premesso in linea generale, nel caso di specie, la Commissione Regionale, nel confermare gli avvisi di accertamento impugnati, ha ritenuto che la societa' contribuente dovesse sottoporsi al regime di tassazione delle societa' non operative, in quanto non esercitava effettivamente attivita' commerciale, ma era stata piuttosto costituita per gestire un patrimonio nell'interesse dei soci, emergendo dalla tabella inserita nell'atto impositivo, che, sebbene fosse stata costituita nel 1995, dal 1998 al 2007 aveva sempre dichiarato ricavi da locazione e solo nel 2006 aveva dichiarato ricavi da vendita per Euro 280.000,00.

A tale conclusione i giudici di appello sono pervenuti accertando, in fatto, che, sebbene il complesso residenziale sito in (XXXXX), di proprieta' della societa' ricorrente, fosse stato effettivamente destinato alla vendita, l'altro complesso residenziale ubicato in (XXXXX) era stato, invece, destinato all'investimento durevole, considerato che: a) gli immobili di cui ai sub. 15 16 e 17, che coprivano il 40 per cento della superficie totale del complesso, erano stati oggetto di locazione, con contratto registrato il 26 luglio 2006, da parte della societa', a (XXXXX), coniuge del legale rappresentante della stessa societa' ((XXXXX)), e che i coniugi ed i loro figli gia' risiedevano presso le stesse unita' abitative locate dal 26 maggio 2003; b) l'unita' abitativa sub 18 era stata parimenti concessa in locazione con contratto registrato il 1 luglio 2006 a soggetti risultanti dipendenti del (XXXXX) con la qualifica di "lavoratori domestici"; c) l'unita' commerciale sub. 21 era stata locata nel 1998 ad un istituto di credito con contratto della durata di anni sei, rinnovabili per altri sei anni, salvo disdetta.

L'utilizzo delle unita' abitative del secondo complesso residenziale a fini personali/gestionali ha condotto i giudici regionali ad affermare che l'intero immobile, con quattro unita' sfitte a disposizione su un totale di tredici unita', dovesse essere interamente allocato in bilancio tra le "immobilizzazioni materiali", che concorrevano alla determinazione dei ricavi presunti e dei ricavi minimi presunti di cui alla L. n. 724 del 1994, articolo 30, anziche' tra le rimanenze dell'attivo circolante, come operato dalla societa'.

Il ragionamento seguito dalla Commissione Regionale non si pone in linea con le norme codicistiche che presiedono alla redazione del bilancio.

Infatti, e' ben vero che si deve avere riguardo alla destinazione economica dell'unita' immobiliare ai fini della sua iscrizione in bilancio tra gli investimenti durevoli (e dunque tra le immobilizzazioni) ovvero tra i beni del circolante (e dunque tra le rimanenze); tuttavia, la riscontrata durata pluriennale e cumulativa di contratti di locazione stipulati dalla societa' aventi ad oggetto il maggior numero delle unita' abitative che componevano il complesso immobiliare di (XXXXX) non consente di considerare l'intero complesso immobiliare come bene strumentale, dovendosi necessariamente tenere distinte le unita' abitative oggetto di locazione, correttamente incluse dai giudici regionali tra le immobilizzazioni materiali, da quelle non locate.

L'analisi della situazione di fatto svolta dai giudici di secondo grado ha fatto emergere che l'attivita' svolta dalla societa' ricorrente dall'anno 1998 al 2006 e' consistita prevalentemente nella locazione di gran parte delle unita' costituenti il complesso commerciale e nel loro utilizzo per scopi personali dei soci o dei loro familiari, piuttosto che in un'attivita' di compravendita immobiliare, che e' stata effettuata solo nell'anno 2006; tuttavia, la allocazione dell'intero complesso immobiliare di (XXXXX) nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni materiali, e

non tra le rimanenze, ai fini della determinazione dei ricavi presunti, non risulta rispettosa del principio contabile OIC n. 16, che definisce le immobilizzazioni materiali beni di uso durevole, impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica, come tali non destinati ne' alla vendita, ne' alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa.

Nel caso di complesso immobiliare costituito da piu' unita', ciascuna di esse ha una propria autonomia, in quanto distintamente identificabile al catasto; pertanto, deve escludersi che gli immobili rimasti sfitti possano essere, al pari di quelli oggetto di locazione, allocati in bilancio quali immobilizzazioni, trattandosi di immobili merce da classificare contabilmente quali rimanenze a disposizione della societa' ai fini della vendita.

La Commissione Regionale, considerando quali immobilizzazioni la totalita' delle unita' immobiliari facenti parte del complesso immobiliare di (XXXXX) e valorizzando in sede di determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto anche gli immobili merce, non oggetto di locazione e destinati alla vendita, e' incorsa nel denunciato vizio.

L'accoglimento del mezzo in esame consente di ritenere assorbito il quarto ed il quinto motivo di ricorso.

9. Anche il secondo motivo e' fondato.

9.1. La Commissione Regionale ha ritenuto che l'operazione contabile suggerita dai contribuenti di considerare quali immobilizzazioni gli immobili locati e quali immobili merce in rimanenza quelli sfitti non consente in ogni caso di superare il test di operativita', posto che tra i ricavi dichiarati "figurano oltre che i canoni di locazione provenienti da "immobilizzazioni" destinate ad investimento (complesso (XXXXX)), che concorrono alla determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto, anche i corrispettivi di vendita provenienti da "rimanenze" degli immobili invenduti (complesso residenziale di (XXXXX)), che non concorrono alla determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto, L. n. 724 del 1994, ex articolo 30".

9.2. La L. n. 724 del 1994, articolo 30, nel dettare specifiche regole per individuare le societa' non operative, prevede, al comma 1, che ai fini del calcolo dei ricavi effettivi deve farsi riferimento a "l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico...".

La Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, ha precisato, al paragrafo 3.4, che "per verificare se una societa' possa considerarsi non operativa occorre mettere a raffronto, su un arco temporale triennale, l'effettivo ammontare dei ricavi, dell'incremento delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall'applicazione delle previste percentuali al valore dei beni rientranti nei comparti indicati nei precedenti paragrafi. I ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari) da considerare per l'applicazione della disciplina in esame sono quelli desumibili dal conto economico".

Ha, in particolare, spiegato che per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, occorre tenere conto: per i ricavi, della somma degli importi risultanti dalle voci Al e A5 dello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 c.c. (ossia "ricavi delle vendite e delle prestazioni", "altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio"); per gli incrementi di rimanenze, della somma delle variazioni positive delle voci A2, A3 e B11 (ossia "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti", "variazioni dei lavori in corso su ordinazione", "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie di consumo e merci"). L'ammontare delle predette voci va assunto cosi' come risulta dal conto economico anche quando il relativo importo deriva dalla somma algebrica di sottovoci con opposto segno algebrico.

Risulta, pertanto, evidente che nel calcolo dei ricavi effettivi, diversamente da quanto ritenuto dalla C.T.R., debbano essere presi in considerazione anche i ricavi provenienti dai beni non iscritti nelle immobilizzazioni assunte a riferimento per la stima dei redditi presunti.

La Commissione Regionale non ha dunque fatto corretta applicazione della L. n. 724 del 1994, articolo 30.

10. Il terzo motivo e' inammissibile.

L'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 134 del 2012, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, nel cui paradigma non e' inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., sez. 2, 14/06/2017, n. 14802).

La censura formulata dalla ricorrente non riguarda l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, ma la valutazione di deduzioni difensive svolte nel giudizio di merito concernenti le cause che avrebbero di fatto impedito la vendita di alcune unita' immobiliari, sicche' essa esula dal dedotto vizio di motivazione.

11. In conclusione, vanno accolti il primo ed il secondo motivo dei ricorsi, assorbiti il quarto ed il quinto motivo e dichiarato inammissibile il terzo motivo; le sentenze devono essere cassate con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia, in diversa composizione, per il riesame, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

riuniti al presente ricorso i ricorsi iscritti ai nn. 25996/13 e 25997/13 R.G., accoglie il primo ed il secondo motivo dei ricorsi; dichiara assorbito il quarto ed il quinto motivo dei ricorsi; dichiara inammissibile il terzo motivo dei ricorsi; cassa le sentenze impugnate e rinvia le cause alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese dei giudizi di legittimita'

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza