# Sentenza del 13/01/2023 n. 914 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. L'Agenzia delle Entrate accertava nei confronti della società S. snc, relativamente all'anno (---), maggior reddito e maggior valore della produzione, quest'ultima ai fini IRAP, derivante dall'accertamento induttivo "puro", rispetto alle risultanze della dichiarazione. Tale accertamento si giustificava, a giudizio dell'amministrazione, a causa delle rilevanti e ripetute irregolarità contabili, discendenti dall'erronea qualificazione delle operazioni effettuate, indicate come servizi anzichè fornitura di pezzi di ricambio, il che determinava la classificazione dei pezzi medesimi, ritirati dai clienti e oggetto poi di ricondizionamento, come beni strumentali anzichè come beni-merce. Il maggior reddito veniva poi imputato ai tre soci mediante attribuzione pro quota.

2. I contribuenti impugnavano gli avvisi e la CTP accoglieva i ricorsi. L'Agenzia quindi ricorreva in appello, ma la CTR respingeva il gravame. L'Agenzia propone ricorso in cassazione affidato a due motivi. I contribuenti si sono costituiti con controricorso per resistere all'impugnativa.

I controricorrenti in data 22 ottobre 2018 hanno depositato memoria ai sensi dell' art. 380-bis c.p.c. , comma 2 . Con ordinanza interlocutoria 8 novembre 2018 questa Corte rinviava a pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

A parere della ricorrente infatti, i giudici d'appello hanno violato l'indicata disposizione, che consente appunto l'accertamento induttivo, avendo basato la decisione sul fatto: 1) che le contestazioni di irregolare tenuta della contabilità avrebbero riguardato solo parte dell'attività della società, pari a circa il 30 %; 2) che non sussistevano omissioni, falsità ed inesattezze gravi, come confermato secondo i giudici d'appello dal fatto che non si erano riscontrati gravi scostamenti rispetto alle risultanze di magazzino; 3) che le operazioni contestate risultavano peraltro analiticamente fatturate e dettagliatamente relazionate, il che avrebbe consentito all'Amministrazione di effettuare il controllo analitico senza dover ricorrere all'accertamento induttivo puro.

A parere dell'Agenzia in realtà la qualificazione delle operazioni di scambio di gruppi meccanici come prestazione di servizi anzichè di fornitura (sostanzialmente consistente nella cessione all'impresa dei gruppi da riparare e nel ritiro da parte del cliente di un analogo gruppo già

"ricondizionato", pagando i costi di ripristino del proprio originario gruppo meccanico; in caso il gruppo ceduto si mostrasse irreparabile, l'impresa emetteva fattura per la differenza a carico del cliente), comportava in realtà una grave e radicale violazione dei principi di contabilizzazione, riguardante l'intero settore della commercializzazione, e coinvolgente la stessa qualificazione del magazzino, dal momento che i gruppi commercializzati, anzichè beni-merce, venivano classificati come immobilizzazioni.

D'altronde erroneo era anche il convincimento dei giudici d'appello secondo cui, per fondare un accertamento induttivo puro, occorrerebbe che le irregolarità debbano essere caratterizzate da "esclusività e preponderanza", mentre sarebbe sufficiente che esse siano "gravi, numerose e ripetute".

Nella specie le numerose operazioni interessate erano tali, da inficiare le risultanze contabili, incidendo sulla rappresentazione anche fiscale del risultato economico complessivo.

1.1. Il motivo è fondato e dev'essere accolto.

La difesa dei controricorrenti è essenzialmente basata sulla qualificazione giuridica dell'operazione di "scambio con ricondizionamento" (si ripete, cessione al cliente di un gruppo ricondizionato e all'impresa di quello non funzionante posseduto dal cliente) come appalto di servizi e non cessione. Ciò ritenendosi che la qualificazione del contratto in uno o nell'altro senso non dipende da elementi quantitativi, ma dalla volontà delle parti ed in ultima analisi dalla causa in concreto del contratto stipulato.

Va premesso che la giurisprudenza è ferma nel ritenere che la qualificazione di siffatti rapporti, caratterizzati da obbligazioni di fare e di dare, deve essere effettuata sulla base del criterio della prevalenza o meno del lavoro sulla materia, con riguardo alla volontà dei contraenti oltre che al senso oggettivo del negozio, al fine di accertare se la somministrazione della materia sia un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro lo scopo del contratto (appalto), oppure se il lavoro sia il mezzo per la trasformazione della materia ed il conseguimento della cosa l'effettiva finalità del contratto (vendita) ( Cass. 12/03/2018, n. 5935 ), nè dalle condizioni contrattuali, come riportate dalla parte controricorrente emerge in maniera univoca la prevalenza della considerazione dell'attività su quella di dare, dovendosi peraltro considerare come oggetto del contratto un bene (gruppo ricondizionato a nuovo), mentre il ragguaglio del prezzo sull'entità degli interventi da effettuare sul proprio gruppo (quello consegnato dal cliente all'impresa) non contrasta con la valorizzazione di quest'ultimo.

Ciò che comunque principalmente rileva nella specie è l'inquadramento contabile operato dall'impresa contribuente.

Questo, in base agli elementi ritraibili dagli atti, non appare in ogni caso corretto e determina un grave contrasto della contabilità con i criteri di sua tenuta.

In effetti, da quanto emerge e non risulta contrastato dalla stessa difesa dei controricorrenti, i gruppi oggetto di ricondizionamento vengono qualificati come immobilizzazioni.

In altri termini i gruppi meccanici, che in realtà non costituiscono un'entità fissa ma mutano in tipologia e composizione, essendo oggetto di conferimento da parte dei clienti e prelievo da parte degli stessi in ragione di quanto descritto, vengono invece considerati come un valore costante nel tempo, appunto un'immobilizzazione, che per definizione costituisce un elemento patrimoniale caratterizzato dalla durevolezza (come stabilito dall' art. 2424, c.c. ) e dalla strumentalità all'attività di produzione.

E ciò, inoltre, a fronte di una fatturazione che contempla il trasferimento dei gruppi stessi ai singoli clienti, in capo ai quali passa dunque la proprietà degli stessi di volta in volta. E naturalmente quelli acquisiti dal cliente, una volta ricondizionati, vengono a loro volta trasferiti a nuovi clienti.

E' dunque evidente come tale modalità d'inquadramento dei beni finisce invariabilmente per compromettere l'attendibilità della contabilità nel suo complesso, sovrapponendo inammissibilmente il concetto di strumentalità del bene a quello di bene-merce.

Che poi tale modalità di classificazione non coinvolga l'intera attività ma, come dedotto dalla parte, circa un terzo della stessa, a fronte di una pratica ampia e ripetuta nel tempo (al punto da non aver consentito di ricostruire elementi per la determinazione dell'IVA), ciò non impedisce che essa abbia compromesso nel suo complesso l'attendibilità delle scritture. La diversa classificazione va infatti ad incidere tanto sull'entità e l'oggetto delle immobilizzazioni come, di riflesso, sui costi d'esercizio e sui correlativi ricavi.

Tutto ciò a fronte di uscita di beni ricondizionati ed ingresso di beni da riparare o sostituire parzialmente, dunque per valori ben differenti, a voci contabili immutate.

Non si configura quindi quella parziale inattendibilità, compatibile con la possibilità per l'Ufficio accertatore di procedere al mero completamento delle lacune riscontrate a mezzo del metodo analitico induttivo ( Cass. 18/12/2019, n. 33604 ), ma una situazione di generale inattendibilità che compromette l'intero quadro contabile.

2. Col secondo motivo l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 , 2 e 35 , artt. 112 e 277 c.p.c. , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 .

L'Amministrazione ricorrente censura la sentenza d'appello anche laddove la stessa si esprime sul quantum, posto che i giudici avrebbero dovuto individuare il corretto coefficiente di redditività da utilizzare per ricondurre ad equità il recupero fiscale, piuttosto che annullarlo sic et simpliciter.

2.1. L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento del secondo, e la cassazione della sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, che provvederà altresì alla determinazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, assorbito l'altro, e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 gennaio 2023

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza