

Sentenza del 04/12/2024 n. 31078 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di un controllo sulla situazione fiscale della società F.B.V. Srl per gli anni 2008, 2009 e 2010, l'Agenzia delle Entrate ravvisava irregolarità e formulava alcuni rilievi:

con il primo rilievo l'Ufficio contestava l'inattendibilità delle scritture contabili in ragione di gravi incongruenze tra i dati riportati nelle scritture e quelli inseriti nel bilancio al 31/12/2010 (solo dopo l'avvio della verifica fiscale, in data 28/07/2013, la società F.B.V. Srl approvava un nuovo bilancio corretto) nonché in ragione della violazione dei criteri da adottarsi per la determinazione e la contabilizzazione delle rimanenze, poiché la variazione delle rimanenze era stata utilizzata per neutralizzare il ricavo derivante dalla vendita di un immobile non indicato tra i componenti positivi del reddito;

con il secondo rilievo l'Ufficio contestava la stessa operazione e la variazione delle rimanenze delle materie prime, recata secondo l'Agenzia delle Entrate in modo ingiustificato e solo al fine di abbattere i ricavi derivanti dalla vendita del medesimo immobile;

l'Ufficio disconosceva il reverse charge di cui all' art. 17 , comma 5, D.P.R. 26/10/1972, n. 633 .

1.1. L'Agenzia delle Entrate accertava, pertanto, a carico della società un reddito imponibile pari ad Euro 250.000,00 e una maggiore imposta a titolo di Iva pari ad Euro 50.000,00, maggiore Ires per Euro 68.750,00, maggiore Irap per Euro 8.287,00 e sanzioni per Euro 11.8593,75.

2. La società contribuente impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino. Quanto al primo rilievo, la società riteneva fosse illegittimo l'addebito circa la pretesa inattendibilità delle scritture contabili e tanto perché nel 2013 era stato depositato un bilancio conforme e perché, non qualificandosi quale impresa di costruzioni, si riteneva non obbligata a specificare il dettaglio delle rimanenze. Quanto al secondo rilievo e al maggior reddito accertato in via induttiva ai sensi dell' art. 39 , comma 1, lett. d), D.P.R. 29/09/1973, n. 600 , la società riteneva infondata la contestazione e osservava di aver variato le rimanenze solo per conteggiare i costi di costruzione del fabbricato sostenuti negli anni precedenti e pari ad Euro 205.143,00 e come tali idonei a neutralizzare il ricavo oggetto della controversia. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate chiedendo la conferma dell'atto impositivo e il rigetto del ricorso. Con la sentenza 2100/12/14 del 13/11/2014 la Commissione tributaria provinciale di Torino respingeva il ricorso.

3. La F.B.V. Srl impugnava la sentenza della Commissione tributaria provinciale innanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte. L'Agenzia delle Entrate si costituiva chiedendo il

rigetto dell'impugnazione. L'adita Commissione accoglieva l'appello della società e annullava l'accertamento, salvo che per la parte relativa al recupero dell'Iva per la quale la F.B.V. Srl non aveva interposto appello con conseguente formazione del giudicato.

4. Avverso detta pronuncia, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione articolato su tre motivi. La F.B.V. Srl si è costituita con controricorso.

5. Fissata la pubblica udienza il Procuratore Generale ha fatto pervenire conclusioni scritte chiedendo accogliersi i tre motivi di ricorso.

6. La difesa della società controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

7. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 17/10/2024 e trattenuto in decisione sulle conclusioni innanzi riportate.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 92 D.P.R. 22/12/1986, n. 917 (t.u.i.r.) e dell' art. 2426 , n. 9 e n. 10 cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ.. In particolare l'Ufficio critica la sentenza per aver ritenuto giustificata la condotta della società che non aveva tenuto un registro delle rimanenze e nemmeno aveva offerto un dettaglio circa la valutazione delle rimanenze che potesse consentire di apprezzare la variazione di esse per Euro 205.143,00 recata a neutralizzazione del ricavo susseguente alla vendita del capannone; non era stato offerto un prospetto analitico dei costi sostenuti come richiesto dall' art. 92 D.P.R. 22/12/1986 né erano stati indicati i costi sostenuti per ciascuna delle unità costruite, mancava l'inventario, la nota integrativa al bilancio era generica e non giustificata da documentazione. Ne derivava grave incongruenza tra i dati contabili riportati nel libro giornale e nel libro mastro da una parte e nel bilancio di esercizio e nella dichiarazione dei redditi dall'altra. Risultava ingiustificata la variazione delle rimanenze per Euro 205.143,00 operata dalla società al fine di neutralizzare i componenti positivi di reddito.

1.1. Il motivo è fondato. La motivazione della sentenza, sul punto, afferma: "in via preliminare si dà atto che la FBV Srl non ha la caratteristica di impresa di costruzioni e come tale è sprovvista di beni strumentali per l'esecuzione di lavori edilizi, ne consegue che non sussiste l'obbligo di conservare le schede di lavorazione in quanto la stessa affida ad un'impresa terza l'esecuzione delle opere edilizie dietro corrispettivo. Si ritiene, pertanto, di accogliere l'appello in punto alla deducibilità ed esistenza dei costi sostenuti in quanto la società contribuente ha fornito già in sede di ricorso introduttivo le regolari fatture dei lavori commissionati e i relativi registri del 2008 e 2009 idonei a quantificare tali costi".

1.2. Orbene, la motivazione della sentenza non coglie il fondamento del rilievo operato in proposito dall'Ufficio nell'atto di accertamento: l'Amministrazione finanziaria non imputava alla società contribuente tanto un difetto di documentazione ovvero di prova delle spese deducibili, quanto piuttosto il difetto di contabilizzazione delle stesse, atteso che l'elisione dei ricavi susseguente alla vendita degli immobili era fondata su una variazione delle rimanenze, ma difettava una coerente gestione delle rimanenze in bilancio. La società era tenuta a specificare nel tempo i costi e le rimanenze in ragione del disposto dell'art. 92 che tali adempimenti impone

ai fini della affidabilità e della continuità della contabilità; lo stesso onere è imposto dai criteri contabili enunciati dall'art. 2426, primo comma, nn. 9) e 10) c.c. La mancata allegazione specifica dei costi in bilancio, secondo gli indici normativi richiamati, rende inattendibile sul punto la contabilità e preclude di giustificare la variazione delle rimanenze che è stata legittimamente disconosciuta dall'Ufficio.

1.3. Si consideri, poi, che: in materia di imposte sui redditi, anche le imprese minori, che fruiscono del regime di contabilità semplificata, ai sensi dell' art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 , devono indicare ogni anno nel registro degli acquisti, tenuto ai fini IVA, il valore delle rimanenze, senza limitarsi ad annotare quello globale, ma distinguendo i beni per categorie omogenee, del medesimo tipo e della stessa quantità, con analiticità adeguata rispetto all'attività esercitata, analiticità che può essere sindacata dall'Ufficio solo ove il difetto della stessa impedisca in concreto l'esercizio della funzione di controllo; in assenza di tali indicazioni - che ove fatte oggetto di richiesta da parte dei verificatori possono essere fornite dal contribuente anche in sede procedimentale durante l'accesso, l'ispezione e la verifica - l'amministrazione finanziaria può ritenere inattendibile la contabilità e procedere all'accertamento induttivo (Cass. 13/11/2018, n. 29105).

1.4. La motivazione della sentenza impugnata non si è attenuta ai richiamati principi normativi e giurisprudenziali, sussiste la violazione di legge denunciata e il motivo di ricorso va accolto.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 92 t.u.i.r. e dell' art. 2697 cod. civ. in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. In particolare si critica la sentenza impugnata nella parte in cui afferma che "la società contribuente ha fornito già in sede di ricorso introduttivo all'Ufficio le regolari fatture dei lavori commissionati ed i relativi registri del 2008 e 2009 idonei a quantificare tali costi" e tanto perché i costi non erano riferibili alla società dal momento che le fatture in questione pur essendo intestate alla F.B.V. Srl riguardavano lavori eseguiti su un immobile che insisteva su terreno di terzi (i soci) e solo in data 19/01/2010 i terreni edificabili erano stati conferiti alla società. Infatti negli anni 2008 e 2009 la F.B.V. Srl non aveva indicato alcun valore tra le immobilizzazioni materiali. La sentenza impugnata non si era in alcun modo confrontata con gli stessi argomenti - del tutto ostativi alla deducibilità dei costi - benché spesi dalla Amministrazione finanziaria nell'atto di accertamento e nei due gradi di giudizio di merito.

2.1. Osserva il Collegio come nella vicenda, per come la fattispecie risulta in modo incontrovertito in atti, difetti la inerenza delle spese che la società pretendeva di dedurre, come allegato nel ricorso e come erroneamente negato dalla sentenza impugnata. Tale conclusione si raggiunge alla luce dell'esame dell'accertamento per come riportato in ricorso. L'indeducibilità non si fonda tanto sulla circostanza, dedotta tra le altre nel secondo motivo di gravame, che all'epoca in cui erano state sostenute le spese di costruzione i terreni sui quali era stato costruito il capannone industriale erano di proprietà di terzi (e cioè dei soci della compagine) e per questa via il fabbricato stesso era per accessione di proprietà dei soci e non della società; in proposito si consideri che la giurisprudenza della Corte ha ammesso in taluni casi il diritto alla detrazione IVA anche per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili di proprietà di terzi, purché sia

presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta, anche se potenziale o di prospettiva (Cass. ss. u., 11/05/2018, n. 11533).

2.2. L'indeducibilità deriva nella fattispecie dal difetto di inerenza del costo per la costruzione dell'immobile ad uso industriale, difetto di inerenza contestato dall'Ufficio nell'atto impositivo e dedotto dalla Amministrazione finanziaria in giudizio e nel motivo di gravame: il capannone non poteva considerarsi quale bene merce (atteso che era costruito su un terreno di terzi e per accessione in proprietà degli stessi terzi) e non poteva nemmeno qualificarsi quale bene strumentale (perché per questo si sarebbe dovuto iscrivere in bilancio e avrebbe dovuto dimostrarsi l'effettiva funzionalizzazione alla attività di impresa e per questa via l'inerenza).

2.3. In definitiva, ad avviso del Collegio, benché la proprietà di terzi non valga a precludere in senso assoluto la deducibilità di una spesa, nella fattispecie il motivo di ricorso coglie nel segno perché il difetto di inerenza della spesa valeva a giustificare il rilievo dell'Ufficio e la motivazione della sentenza è erronea nel collegare la deducibilità alla mera produzione delle fatture per una attività di costruzione come quella descritta, senza che la società avesse mai iscritto alcunché tra le immobilizzazioni materiali negli anni precedenti e senza che la società potesse annoverare il capannone tra i beni merce ovvero tra i beni strumentali. Si consideri ulteriormente, in proposito, che l'indicazione del bene tra le immobilizzazioni immateriali è presupposto necessario per la deducibilità dei costi; in tal senso si esprimono, in motivazione, Cass. 06/08/2024, n. 22139 nonché Cass. 04/12/2015, n. 24779 .

3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 76 t.u.i.r. e dell' art. 39 D.P.R. 600/1973 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3), cod. proc. civ.. In particolare si critica la sentenza impugnata per avere ritenuto legittima la valorizzazione delle rimanenze iniziali di magazzino del 2010, in ragione della circostanza che l'Ufficio non avesse contestato le rimanenze degli anni precedenti (2008 e 2009). Secondo l'Ufficio la dimostrata inattendibilità delle scritture contabili, fondata su tutti gli elementi descritti nell'accertamento e già riportati, valeva ad escludere la legittimità del dato delle rimanenze al 2010 in bilancio; ad ogni modo mancava la documentazione delle rimanenze distinta per unità immobiliare come richiesta dall' art. 92 t.u.i.r. La sentenza della Commissione tributaria regionale avrebbe violato il principio della autonomia degli anni di imposta dettato dall' art. 76 t.u.i.r.

3.1. Il motivo è fondato. La sentenza impugnata critica l'accertamento e ne dispone l'annullamento perché - secondo la motivazione - la mancata contestazione da parte dell'Ufficio del dato delle rimanenze quanto agli anni 2008 e 2009 avrebbe precluso all'Amministrazione finanziaria la autonoma contestazione della variazione delle rimanenze per l'anno 2010. La decisione impugnata merita, sul punto, di essere censurata perché disattende il costante orientamento espresso dalla giurisprudenza di questa Corte nella interpretazione delle norme invocate. In proposito vale richiamare quanto più volte affermato dalla giurisprudenza di questa Corte: il principio di continuità dei bilanci va coordinato con quello di autonomia di ciascun periodo di imposta, di talché l'amministrazione finanziaria che contesti una posta passiva iscritta in bilancio (nella specie, rideterminando il valore delle rimanenze iniziali), non è tenuta a rettificare anche la posta dell'esercizio precedente (riguardante l'ammontare delle rimanenze finali), non potendosi onerare quest'ultima, in caso di accertamento relativo all'insussistenza di

poste passive di un determinato esercizio, a procedere anche alle rettifiche relative agli anni precedenti (Cass. 14/06/2021, n. 16691).

4. Il ricorso merita, così, integrale accoglimento: la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria competente che, in diversa composizione, regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, cui è demandata anche la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza