

Sentenza corte suprema di cassazione

R.G.N. 9898/2018

Andrea Panza 15\12\2023

Soggetti

Ricorrente e controricorrente

Ricorrenti:

- i. Soggetto giuridico AMPA COSTRUZIONI S.R.L.
- ii. Soci Parafioriti Salvatore e Brunello Rosella

rappresentati e difesi dall'avv. Salvatore Catania e dall'avv. Francesco Cucinotta

Controricorrente:

- i. AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'avvocatura generale dello stato

Fatto in esame

Erronea contabilizzazione

La società Ampa costruzioni S.R.L. ultima dei lavori concessi in appalto e contabilizza il valore delle opere appaltate ultimate al 31\12\2004 all'interno della sezione rimanenze finali del conto economico, l'agenzia delle entrate reputa che esse debbano essere iscritte nella sezione ricavi



Fase del procedimento in esame

Notifica avviso di accertamento in rettifica

In data 13\3\2007 notificata a A COSTRUZIONI S.R.L.

Rettificata la dichiarazione dei redditi della società per l'anno d'imposta 2004; accertando:

- i. Un reddito di impresa di 534.399,00 € in luogo di quello dichiarato di 48.082,00€
- ii. Rettificato il valore della produzione a fini IRAP, rideterminato in 775.912,00€ con un maggiore di imposta di 20.668,00€
- iii. Rettificando il volume d'affari a fini IVA, rideterminato in 1.713.712,00€ con una maggiore imposta di 86.069,00€
- iv. Irrogata sanzione amministrativa di 212.306,07€ per infedele dichiarazione

Notifica avviso di accertamento in rettifica

In data 13\3\2007 e 21\3\2007 notificata ai soci PS e BR

- I. Rideterminazione dei redditi personali in conseguenza della rettifica operata nei confronti della società

Procedimento

Ricorso

Dinanzi la Commissione tributaria provinciale di Messina

La commissione, previa riunione dei suddetti ricorsi, li accoglieva **annullando gli avvisi di accertamento impugnati** con sentenza n. 533\01\2008



Interposto gravame dell'ufficio

Dinanzi la commissione tributaria regionale della Sicilia

La commissione **accoglieva l'appello**, con sentenza n. 4427\02\2017



Ricorso

dinanzi la corte suprema di cassazione

La sentenza in esame



Motivazioni ricorso in cassazione e le considerazioni cassazione

Difetto di motivazione

I° motivo e considerazioni

I. Motivo,

I giudici di appello avrebbero **erroneamente ritenuto carente di motivazione la pronuncia di I° grado**, omettendo ogni valutazione al riguardo secondo i ricorrenti.

II. Considerazioni

I giudici della commissione tributaria regionale hanno accolto l'appello in quanto hanno ritenuto gli **avvisi di accertamento motivati e fondati su una serie di circostanze**. La C.T.R. è entrata nel merito delle valutazioni dell'ufficio.

Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° motivo

- I. Sostengono i ricorrenti che la **mera ultimazione dei lavori** concessi in appalto, senza che per questi **fosse liquidato a titolo definitivo alcun compenso**, non avrebbe comportato lo spostamento tra i ricavi del valore dei beni ultimati. **Essi sarebbero dovuti rimanere compresi tra le rimanenze finali dell'anno.**
- II. I ricorrenti deducono violazione e falsa applicazione degli:
 - i. Art 93, comma 1 e 4, d.P.R. 22\12\1986, n. 917 (TUIR)
 - ii. Art 360, 1° comma num. 3), cod. prov. civ.

Art 93, comma I e 4

d.P.R. 22\12\1986, n. 917 (TUIR)

Opere di durata ultrannuale

I. **I. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere**, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, **concorrono a formare il reddito dell'esercizio**. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4.

II. **I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi** e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.

Art 360, comma 1°

num 3), cod. prov. civ.

- I. Le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso in cassazione:
- iii. Per violazione o **falsa applicazione di norme di diritto** e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro



Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° considerazione

Sul **piano fiscale** distinguiamo gli immobili:

(ex art 43, comma 2 d.p.r. n.917\1986)

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano **strumentali** gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da **parte del possessore**. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche **se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato** salvo quanto disposto nell'articolo 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 60 e articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato

Destinati a produzione propria o di terzi

Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° considerazione

Ex art 37 e 90 d.p.r. 917\1986 immobili **patrimonio**

I. I redditi degli immobili che **non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, ne' beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa**, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'articolo 70 per quelli situati all'estero. Tale disposizione non si applica per i redditi, dominicali e agrari, dei terreni derivanti dall'esercizio delle attivita' agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti ...

Giovanni Carrieri www.giovannicarrieri.com info@giovannicarrieri.com 2017

Destinati al mercato locativo

Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° considerazione

Immobili-merce sono quei beni destinati al mercato della compravendita

Tale distinzione implica che i beni devono essere iscritti in bilancio sulla base della loro destinazione economica, anche se facente parte di un unico complesso

Ciò appare ancora più evidente nell'art 2425 c.c. su come vengono differenziati gli immobili, espone come deve essere redatto il **conto economico**

Contabilizzazione

2° considerazione

- i. Ricavi; la somma delle voci A1 (ricavi dalle vendite e altre prestazioni) e A5 (altri ricavi e proventi)
- ii. Incrementi di rimanenze; la somma delle voci A2, A3 e B11 (variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti)

A) Valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazioni di lavori in corso su ordinazione;
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Totale

B) Costi della produzione:

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
- 7) per servizi;
- 8) per godimento di beni di terzi;
- 9) per il personale:
 - a) salari e stipendi;
 - b) oneri sociali;
 - c) trattamento di fine rapporto
 - d) trattamento di quiescenza e simili;
 - e) altri costi;
- 10) ammortamenti e svalutazioni
 - a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;
 - b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
 - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
 - d) svalutazioni dei crediti comprese nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 12) accantonamenti per rischi;
- 13) altri accantonamenti;
- 14) oneri diversi di gestione.

Totale

Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° considerazione

- I. Sempre nel TUIR troviamo la **nozione di ricavi** è evincibile dall'art 85, comma I:
“corrispettivi delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa”
- II. La valutazione, necessaria per la corretta valutazione in bilancio ha fatto affermare alla corte che i fabbricati finiti e pronti per la vendita si classificano:
 - i. Alla voce immobilizzazioni, se oggetto di locazione
 - ii. Alla voce rimanenze a disposizione della società ai fini della vendita, se sfitti
- III. Il magazzino identifica l'insieme dei beni merce nelle disponibilità dell'impresa

Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° considerazione

Correlazione tra la voce ricavi e corrispettivi ricevuti dall'impresa appare avvalorata dalla disposizione art 93 comma 4 D.P.R. n. 917\1986 afferente ai lavori retribuiti in base allo stato di avanzamento dei lavori:

I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.

Esso impone di classificare alla voce “ricavi” i corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente; alla voce “rimanenze” i corrispettivi liquidati solo parzialmente dal committente

Contabilizzazione ricavi e rimanenze

2° considerazione

- I. Principio formulato dalla corte: in tema di redditi d'impresa, l'**allocazione in bilancio degli immobili-merce** (destinati compravendita), **dipende dalla destinazione economica ad essi concretamente impressa**.
- II. Detti beni, quando **non ancora ceduti**, devono essere iscritti, **se sfitti**, alla voce "**rimanenze in magazzino**". Non assume rilevanza la loro avvenuta ultimazione.
- III. I giudici di merito avevano considerato unicamente il parametro dell'ultimazione, trascurando la liquidazione delle opere

Sentenza corte di cassazione

La corte dichiara:

- I. **Estinzione del giudizio** nei confronti di BR per definizione agevolata della controversia
- II. Cassa la sentenza impugnata in relazione al 2° motivo accolto e **accoglie i ricorsi** proposti in 1° dalla A costruzioni S.R.L. e da PS; annulla gli avvisi di accertamento da questi impugnati
- III. Tra il ricorrente BR e l'agenzia delle entrate **le spese** del giudizio di legittimità **restano a carico** della parte che le ha **anticipate**
- IV. Tra i ricorrenti A costruzioni S.R.L. e PS e la controcorrente agenzia delle entrate, sussistono giustificati motivi per la **compensazione integrale** delle spese, con **condanna dell'Agenzia delle entrate** alla rifusione in favore dei suddetti ricorrenti. Spese liquidate in 7.800,00€ per compensi

A wide-angle photograph of the Palazzo di Giustizia in Rome, Italy. The building is a grand, multi-story neoclassical structure with a central arched entrance and a quadriga sculpture on the roof. The facade is adorned with numerous windows and statues. In the foreground, a wide street with a central median runs towards the building. Several people are walking on the sidewalks, and a few vehicles are visible. The sky is blue with scattered white clouds.

Grazie per l'attenzione!