

News » Reddito d'impresa

10-5-2023

L'ultimazione dell'immobile-merce è irrilevante per distinguere ricavi e rimanenze

Nell'ordinanza n. 11631 del 2023 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ritiene che l'ultimazione o meno degli immobili-merce sia irrilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, giacché la loro allocazione in bilancio dipende esclusivamente dalla destinazione economica ad essi concretamente impressa.

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

L'Amministrazione finanziaria notifica a una società in nome collettivo, esercente l'attività di costruzioni edilizie, e ai suoi due soci avvisi di accertamento con i quali rettifica i redditi dichiarati per il periodo d'imposta 2004, contestando la mancata contabilizzazione di **ricavi** per opere appaltate ed ultimate entro il 31 dicembre 2004 e l'erroneo inserimento del valore di tali opere tra le **rimanenze finali** di opere di durata ultrannuale.

I contribuenti impugnano gli atti impositivi; riformando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale conferma la legittimità degli avvisi impugnati.

Nell'ordinanza n. 11631 del 2023 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi proposti in primo grado dai contribuenti, ritenendo la pronuncia impugnata non conforme al seguente **principio di diritto**: "in tema di redditi di impresa, l'allocazione in bilancio degli immobili-merce, ossia di quelli destinati al mercato della compravendita e al cui scambio o produzione è diretta l'attività di impresa, dipende dalla destinazione economica ad essi concretamente impressa, sicché detti beni, quando non ancora ceduti, devono essere iscritti, se sfitti, alla voce "rimanenze di magazzino" e non a quella "ricavi", senza che assuma in sé alcuna rilevanza, ai fini dell'imposizione fiscale, la loro avvenuta ultimazione".

Il Collegio ricorda la distinzione tra:

- | |
|---|
| 1) immobili strumentali , vale a dire gli immobili destinati alla produzione propria o di terzi ex art. 43, comma 2, Tuir; |
| 2) immobili patrimonio , vale a dire gli immobili destinati al mercato locativo ex artt. 37 e 90 Tuir; |
| 3) immobili-merce , vale a dire gli immobili destinati al mercato della compravendita e caratterizzati dall'essere quelli al cui scambio o produzione è diretta l'attività di impresa. |

Da tale tassonomia, confermata dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass., sez. trib., 23 luglio 2019, n. 19815, in CED Cass., Rv. 654854; Cass., sez. trib., 20 febbraio 2020, n. 4417, ibidem, Rv. 657335), consegue che "l'allocazione in bilancio dei beni societari debba avvenire sulla base della destinazione economica ad essi impressa [...], anche quando siano parte di un **unico complesso immobiliare**, stante l'autonomia derivante dalla **autonoma identificabilità** degli stessi in catasto, senza che abbia alcuna rilevanza lo stato di compiuta edificazione che assume, da un punto di vista fiscale, valenza neutra" (cfr. Cass., sez. trib., 20 febbraio 2020, n. 4417, in CED Cass., Rv. 657335; Cass., sez. trib., 14 dicembre 2021 (ord.), n. 39817, ibidem, Rv. 663211).

La Suprema Corte ritiene che ciò sia coerente con quanto disposto dall'*art. 2425 c.c.*, nella parte in cui impone di indicare nel conto economico, da un lato, i ricavi delle vendite e delle prestazioni o gli altri ricavi e proventi nelle voci A1 e A5 e, dall'altro lato, nelle voci A2, A3 e B11 le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (cfr. *Cass., sez. trib., 9 febbraio 2021 (ord.), n. 3103*).

Un ulteriore argomento può essere tratto dalla nozione di ricavi ex *art. 85 Tuir*, nella parte in cui viene riferita ai soli "corrispettivi delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa" (lett. a) e ai "corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione" (lett. b): da tale disciplina consegue che "l'atto di disposizione (ossia la cessione) sia stato realizzato, mentre le variazioni delle rimanenze finali dei medesimi beni, rispetto alle esistenze finali, concorrono parimenti a formare il reddito secondo un valore non inferiore a quello risultante dal raggruppamento di beni in categorie omogenee per natura e valore ovvero, a mente dell'*art. 93*, per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, secondo il valore complessivo relativo alla parte eseguita (es. corrispettivi pattuiti oppure corrispettivi liquidati in relazione allo stato di avanzamento lavori)".

Analogamente la necessità di valutare la destinazione economica dei beni-merce impone di classificare alla voce "**immobilizzazioni**" i fabbricati finiti e pronti per la vendita se oggetto di locazione ovvero alla voce "rimanenze a disposizione della società ai fini della vendita" se sfitti: nel secondo caso i beni appartengono all'attività circolante e devono essere valutati ai sensi dell'*art. 2426 c.c.*, previo loro raggruppamento in categorie omogenee (cfr. *Cass., sez. trib., 23 dicembre 2019, n. 34410*).

Tale disamina normativa conferma l'**irrilevanza dell'ultimazione o meno degli immobili** non solo ai fini della loro classificazione in bilancio, ma anche della determinazione del reddito d'impresa. È infatti possibile che un bene sia ceduto, locato ovvero rimanga a disposizione prima che la sua realizzazione sia completata: in tali evenienze esso dovrà essere allocato – rispettivamente – sotto le voci "ricavi", "immobilizzazioni" ovvero "rimanenze".

In conclusione il Collegio ricorda che l'*art. 93*, comma 2, *Tuir*, rafforza la correlazione tra ricavi e **corrispettivi**, giacché, disciplinando i lavori retribuiti in base allo stato di avanzamento, distingue tra corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente e corrispettivi liquidati solo parzialmente e impone di classificare sotto la voce "ricavi" soltanto i primi e sotto la voce "rimanenze" le parti non ancora liquidate, attribuendo così "rilevanza al momento della liquidazione e dunque al pagamento del corrispettivo e non allo stato dell'immobile (che ne costituisce, in questo caso, un mero presupposto di fatto)".

Riferimenti normativi:

Art. 2425 c.c.

Art. 2426 c.c.

Art. 93, comma 2, Tuir

Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza 4 maggio 2023, n. 11631

