I contratti preliminari sono scritture contabili obbligatorie per la società immobiliare

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 8 Novembre 2012

la società immobiliare deve conservare i contratti preliminari relativi alla compravendita dei propri immobili come le altre scritture contabili obbligatorie

Con sentenza n. 36624 del 21 settembre 2012 (ud. 18 luglio 2012) la Corte di Cassazione ha sancito l'obbligo di conservazione dei contratti preliminari per le società immobiliari, affermando che la mancata conservazione determina il reato di occultamento delle scritture contabili.

Il fatto

Il Gup presso il Tribunale di Pistoia ha dichiarato non luogo a procedere nei confronti di P.A. in ordine al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 perchè il fatto non sussiste. A fronte della contestazione di avere, al fine di evasione, occultato plurimi contratti preliminari riguardanti vendite immobiliari, il Giudice osservava che *"il contratto preliminare non poteva di per sè costituire oggetto di occultamento/distruzione secondo quanto richiesto dal citato art. 10, giacchè da un lato lo stesso non poteva essere considerato 'scrittura contabile', e dall'altro neppure 'documento di cui è obbligatoria la conservazione' D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 22, comma 3 posto che in esso si fa testualmente riferimento agli 'originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse"*'.

Ha proposto ricorso il Procuratore della Repubblica per violazione di legge, atteso che in particolare che l'art. 2214 c.c., c. 2, *"contiene una elencazione in parte specifica ed in parte generica; quanto alla prima si indicano gli originali di lettere, telegrammi e fatture ricevute e spedite, e quanto alla seconda si richiamano le altre scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa (ovvero, secondo quanto statuito da Cass. n. 2900 del 9.6.1978, la 'contabilità relativamente obbligatoria'). Nella specie, versandosi in fattispecie di società immobiliare, i preliminari in oggetto dovrebbero entrare a far parte delle scritture richieste dalla natura dell'impresa, posto che in essi si darebbe quietanza con la sottoscrizione dell'atto, del versamento della caparra trattandosi di una somma che entra nella disponibilità del venditore al momento della sottoscrizione del contratto, questi avrebbe l'obbligo di farne*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

annotazione nelle scritture contabili ed il contratto diventerebbe pezza d'appoggio documentale della operazione di riscossione, dovendo, come tale, essere da lui custodito. Diversamente, del resto, l'appostazione nelle scritture di una voce attiva rimarrebbe priva di riscontro documentale".

LA SENTENZA

Facendo proprio un recente pronunciamento relativamente ad una fattispecie che riguardava la contestazione dell'art. 10, del D.Lgs. n. 74 del 2000, di occultamento di contratti preliminari di compravendita di immobili da parte di un'agenzia immobiliare, la Corte ha affermato che "*tra le scritture contabili da conservarsi obbligatoriamente rientrano anche i suddetti contratti preliminari, in quanto scritture richieste dalla natura dell'impresa (Sez. 3, n. 1377 del 01/12/2011, P.M. in proc. Ginanni, Rv. 251642)*".

Tale principio viene qui ribadito, seppure con alcune, necessarie, precisazioni.

La norma - salvo che il fatto costituisca più grave reato, sia punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulti o distrugga in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari - rimanda, quindi, implicitamente, ai fini dell'individuazione dell'oggetto materiale della condotta di occultamento o distruzione, a quelle scritture contabili e a quei documenti che, alla stregua di altre norme, il cui novero è lasciato, peraltro, del tutto "*aperto*", devono essere obbligatoriamente conservate.

Allo stesso tempo, va considerato che la finalità della norma è quella di garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni tributarie, e pertanto i documenti e le scritture contabili in oggetto non possono essere, evidentemente, se non quelli e solo quelli aventi rilievo sotto il profilo fiscale - art. 22, del DPR n.600/73 - (il comma 2 prevede che "*le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art. 2457 del detto codice...*" e, il comma 3, dispone che "*fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse*").

Pur se la stessa Corte di Cassazione esclude che nell'elencazione vi rientrino i contratti preliminari di compravendita di immobili, ivi non nominati, tuttavia il rinvio operato dall'art. 22, c. 2, alle altre disposizioni del codice civile, determina che, in forza dell'art. 2214 c.c, tra le scritture contabili obbligatorie vi rientrano, oltre che, il libro giornale e

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

il libro degli inventari, anche, a norma del comma 2, "*le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*".

"*Ed è precisamente in questa categoria, i cui confini, lungi dall'essere specificamente determinati, sono segnati, attraverso appunto il collegamento alla natura dell'impresa, dalla tipologia dell'attività svolta, che vanno ricompresi, allora, i contratti preliminari di compravendita di immobili stipulati da impresa di costruzioni; non vi è dubbio, infatti, che il preliminare di compravendita di immobili, da un lato, inerisca esattamente all'attività di una impresa, come quella di specie, di costruzioni e, dall'altro, non possa non rivestire natura contabile atteso che, comprovando l'avvenuta corresponsione di pagamenti a titolo di caparra in vista della stipulazione del contratto definitivo, assume la veste di vera e propria ricevuta, indubbiamente rilevante ai fini fiscali, attestando, per la impresa venditrice, un ricavo imponibile*".

Pertanto, l'obbligo di conservazione dei contratti preliminari di compravendita non può operare ove il soggetto attivo sia piccolo imprenditore; è lo stesso art. 2214 c.c., infatti, a precisare, al comma 3, che le disposizioni del paragrafo 2 (comprensivo degli artt. da 2214 a 2220) e, conseguentemente, anche la previsione di tenuta delle scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa non si applicano, appunto, al piccolo imprenditore, secondo la nozione da ricavarsi sulla scorta dei criteri fissati nell'art. 2083 c.c..

Brevi note

La fattispecie di reato è posta a garanzia di un corretto esercizio dell'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

Trattandosi di un reato comune, senza soglie minime di punibilità, *commissibile* per favorire l'evasione di terzi "*fa sì che siano attratte nell'area della rilevanza penale le condotte poste in essere da soggetti non tenuti a un particolare regime contabile*" (C.M. n. 154/2000).

La condotta consiste nell'occultamento (tenere nascosta la contabilità, anche quando questa sia stata affidata a terzi) o nella distruzione, in tutto o in parte, delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la determinazione del reddito o del volume d'affari.

Il delitto si perfeziona con l'occultamento o la distruzione anche parziale della contabilità, purché tali da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ricordiamo che le scritture contabili obbligatorie devono essere comunque conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art. 2457 c.c..

Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse, e sulla base dell'ultima pronuncia della Corte di Cassazione, tenuto conto della natura dell'impresa e della sua dimensione, per le società immobiliari, anche i preliminari.

In ordine al termini di conservazione delle scritture contabili - definitività degli accertamenti -, rileviamo che il raddoppio dei termini previsti in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale, *ex* art. 37, c. 24, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006, e la lettura offerta dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 247 del 25 luglio 2011 (ud. del 20 luglio 2011) – *"i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge"* - fa si che il contribuente, per effetto dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/73, è tenuto a conservare le scritture ed i documenti fino alla scadenza del termine raddoppiato.

Rileviamo che già con sentenza n. 1377 del 17 gennaio 2012 (ud. 1 dicembre 2011) – peraltro richiamata nel pronunciamento che si annota - la Corte di Cassazione aveva ampliato il raggio d'azione dell'occultamento delle scritture contabili, di cui all'art.10, del D.Lgs.n.74/2000, ricomprendendovi anche gli agenti immobiliari.Ilriferimento alle scritture richieste dalla "*natura dell'impresa*" per quel che qui interessa, non può ritenersi limitato al contenuto degli artt. 2421, 2478 e 2519 c.c. ma anche alla tipologia dell'attività svolta."*Per quanto attiene alla figura dell'agente immobiliare è pacifico che la conclusione dell'affare ed il conseguente diritto alla provvigione per il mediatore coincide con la conclusione del contratto preliminare e non del rogito notarile, con la conseguenza, per quanto attiene agli aspetti fiscali, che quanto corrisposto da coloro che hanno concluso l'affare ha natura di costo deducibile e, per l'agente immobiliare, di ricavo imponibile. Può dunque affermarsi che, nella fattispecie, il contratto preliminare ben poteva ritenersi ricompreso, per quanto riguarda la responsabilità penale in caso di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, tra la documentazione di cui è obbligatoria la conservazione"*.

8 novembre 2012

Roberta De Marchi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D