Sentenza del 14/12/2021 n. 40049 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.La Commissione tributaria regionale della Puglia accoglieva parzialmente l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate mentre rigettava l'appello incidentale articolato dalla società S.M. s.p.a. in relazione alle spese per regali ai dipendenti, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari (n. 140/24/2011), che aveva accolto parzialmente il ricorso presentato dalla contribuente contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate, per l'anno 2003, ai fini Irap, con riferimento a costi indeducibili per Euro 1.883.632,15, a componenti positivi di reddito non contabilizzati per Euro 4.456.977,06, oltre che a riserve di cantiere che l'Ufficio ha ritenuto di contabilizzare nell'anno 2003, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2, come maggiorazioni di prezzo, per l'importo di Euro 21.331.147,96. In particolare, il giudice d'appello, dopo aver evidenziato che l'Agenzia delle entrate aveva annullato in autotutela alcune riprese fiscali per l'importo di Euro 12.471.084,09, di cui Euro 11.802.999,57 relative alle "riserve di cantiere", e che la Commissione provinciale, dopo l'espletamento di una CTU, aveva riconosciuto la legittimità solo delle riprese a tassazione delle spese per regalie e rimanenze lavori in economia per Euro 49.578,00, ha valutato, in concreto, ogni singola pretesa relativa alle riserve di cantiere, escludendo solo quelle che non rivestivano il carattere di mere pretese, ma erano assistite da un elevato grado di certezza e determinabilità (uffici giudiziari di Pescara; Ospedale Bonomo di Andria; porto di Monopoli; statale 16 Adriatica Polignano-Bari; Strada regionale 6 Canosa; IACP).

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente.

3. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso, proponendo anche ricorso incidentale.

4. La società ha depositato controricorso al ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate.

5. All'udienza dell'11 luglio 2019 questa Corte ha rinviato la causa a nuovo ruolo, in quanto il difensore della società ha allegato l'intervenuta conclusione della transazione fiscale con l'Agenzia delle entrate ai sensi della L. Fall., art. 182-ter (concordato preventivo con transazione fiscale), chiedendo il rinvio dell'udienza per il deposito della transazione.

6. All'udienza dell'8 dicembre 2021 la causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

1. Anzitutto, si rileva che, nonostante la concessione del rinvio dell'udienza per consentire al difensore della società di depositare l'eventuale transazione fiscale sottoscritta dalle parti ai

sensi della L. Fall., art. 182-ter, nessuna delle parti in giudizio ha presentato l'istanza di discussione orale nè ha depositate memoria scritta. Inoltre, nè dalla stampa del SIC (Sistema Informativo Cassazione) di questa Corte nè dal prospetto del "Ruolo Udienza con Atti", risulta il deposito di alcun documento da parte della società o dell'Agenzia delle entrate. Entrambe le parti hanno ricevuto la comunicazione di fissazione dell'udienza pubblica a mezzo pec il 9 ottobre 2021. Negli atti del fascicolo sono presenti: la domanda di transazione fiscale L. Fall. ex art. 182-ter, presentata dalla società del 19 giugno 2014: l'integrazione della domanda di transazione fiscale del 18 maggio 2015; il provvedimento di accoglimento della Agenzia delle entrate, con la previsione di condizioni e clausole di risoluzione di diritto della transazione al verificarsi di determinati eventi (tardivi pagamenti; rigetto della omologazione del concordato preventivo; annullamento del concordato in caso di sottrazione o dissimulazione di parte rilevante dell'attivo L. Fall. ex artt. 186 e 138); richiesta del difensore della società alla stessa S.M. in data 5 giugno 2019 per conoscere "lo stato e il contenuto di eventuali atti di transazione fiscale".

1.1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sull'eccepita e pregiudiziale inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per l'acquiescenza parziale e/o il giudicato interno già formatosi su un autonomo capo della sentenza di primo grado". In particolare, la ricorrente aveva dedotto, sin dal ricorso introduttivo, che le enunciazioni degli avvisi di accertamento non esoneravano l'Ufficio dall'onere di provare in giudizio gli elementi sui quali quelle enunciazioni erano fondate; la Commissione tributaria provinciale aveva dichiarato la completa infondatezza della verifica per la mancanza di prova; l'Ufficio, non avrebbe impugnato l'autonoma ratio decidendi della decisione di prime cure, sicchè ne deriverebbe l'inammissibilità dell'appello, che non avrebbe censurato le diverse ed autonome ragioni sottese alla decisione. Il giudice d'appello avrebbe omesso ogni pronuncia su tale questione, relativa alla formazione di un eventuale giudicato interno.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta il "vizio di motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante l'acquiescenza parziale dell'Ufficio appellante e/o il giudicato interno già formatosi su un autonomo capo della sentenza di primo grado non oggetto di contestazione". Ove, dunque, non si ravvisasse l'omessa pronuncia sulla questione relativa alla formazione del giudicato interno, sarebbe omessa la relativa motivazione.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la società si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, dell'art. 329 c.p.c., comma 2 e dell'art. 346 c.p.c., nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49, in relazione all'omesso rilievo dell'eccepita inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per l'acquiescenza parziale e/o il giudicato interno già formatisi su un autonomo capo della sentenza di primo grado".

3.1. I primi tre motivi di impugnazione, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

3.2. Invero, il giudice d'appello, nell'accogliere parzialmente il gravame principale presentato dall'Agenzia delle entrate, reputando che talune delle riserve relative a contratti di appalto pubblici, avevano le caratteristiche della certezza e della determinabilità, sicchè correttamente l'Agenzia delle entrate le aveva riprese a tassazione nell'anno 2003, ai sensi del D.P.R. n. 917 del

1986, art. 93, comma 2, sia pure nella ridotta somma del 50%, ha evidentemente superato l'eccezione preliminare sollevata dalla società contribuente nelle controdeduzioni depositate nel giudizio di appello, poi reiterate anche nelle memorie illustrative. Avendo il giudice d'appello deciso il merito della controversia, è evidente che ha ritenuto superata la preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello principale per l'intervenuto giudicato interno, non avendo, secondo la prospettazione della contribuente, l'Agenzia impugnato una autonoma ratio decidendi della pronuncia di prime cure.

3.3. Peraltro, per questa Corte la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass., sez. un., 2 febbraio 2017, n. 2731; Cass., sez. 5, 28 giugno 2017, n. 16171; per analoga possibilità per la Corte anche con riferimento alla motivazione apparente vedi Cass., sez. L, 1 marzo 2019, n. 6145). Nella specie, è evidente che l'Agenzia delle entrate, a fronte della decisione della Commissione provinciale che aveva accolto quasi integralmente le doglianze della società contribuente, con esclusione della posta relativa alle spese sostenute per regalie ai dipendenti (rilievi nn. 9, 11 e 13, in parte, per la somma totale di Euro 49.578,20), ha chiesto la riforma integrale di tale sentenza, evidenziando che le riserve iscritte dalla società contribuente, appaltatrice, in relazione ai contratti di appalto pubblico, oggetto di controversia, dovevano essere sottoposte a tassazione, nella misura del 50%, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2, in tal modo contrastando efficacemente il percorso argomentativo seguito dal giudice di primo grado, che aveva escluso completamente dalla tassazione tutte le riserve iscritte dalla società nei vari contratti di appalto pubblico. Non è possibile, dunque, distinguere all'interno della decisione del giudice di prime cure una pluralità di autonome rationes decidendi, avendo, invece, ritenuto la Commissione tributaria che tutte le iscrizioni di riserve apposte sui relativi contratti pubblici costituivano solo mere pretese e non avevano le caratteristiche di certezza e di determinabilità necessarie per la tassazione nell'anno 2003.

E', comunque, necessario riportare in sintesi i rilievi contestati dalla Agenzia delle entrate nell'avviso di accertamento relativo all'anno 2003: costi indeducibili a) rilievi 2, 10 e 30: prestazioni professionali di competenza di diversi esercizi per i rispettivi importi di Euro 861.325,30, Euro 542.850,09 ed Euro 466.151,76; b) rilievo n. 9: spese di rappresentanza (acquisti di omaggi natalizi) dedotti in misura superiore a quella consentita, per un importo recuperato a tassazione pari ad Euro 13.305,00 (questo è l'unico rilievo confermato dalla Commissione tributaria provinciale che ha annullato l'avviso di accertamento per il resto); ricavi non contabilizzati a) rilievo n. 1: omessa contabilizzazione dell'importo di Euro 3.180.873,00 liquidato a favore della contribuente da un lodo arbitrale emesso in data 24 febbraio 2003; b) rilievo n.

6/parte: rimanenze finali non contabilizzate, corrispondente all'importo del 15^ SAL maturato a favore dell'impresa in relazione ai lavori di ristrutturazione ed adeguamento del porto di Monopoli, per l'importo di Euro 25.000,00 (importo annullato dalla Agenzia delle entrate in autotutela); c) rilievo n. 7: maggiori rimanenze finali relative ai lavori di costruzione dell'ospedale veterinario ed azienda zootecnica didattico sperimentale della facoltà di medicina veterinaria in Valenzano, per l'importo di Euro 71.813,29 (ripresa non impugnata); d) rilievi numeri 8 e 13/parte: interessi non contabilizzati, relativi a ritardati pagamenti di acconti, per complessivi Euro 20.041,83 (ripresa fiscale non impugnata); e) rilievo n. 11: rimanenze finali non contabilizzate per Euro 14.000,00, corrispondente al costo di un muro di recinzione di un terreno costruito nel corso dell'esercizio; f) rilievo n. 13/parte: carente contabilizzazione lavori in economia eseguiti per la realizzazione del nuovo padiglione infettivi presso l'ospedale Moscati di Taranto, per, l'importo di Euro 22.273,38; g) rilievo n. 16: rimanenze finali non contabilizzate, inerenti ai lavori di costruzione del Centro operativo e movimento postale della Basilicata di Potenza, per l'importo di Euro 3780,74; h) rilievo n. 19: rimanenze finali non contabilizzate, per l'importo di Euro 643.034,52; i) rilievo n. 23: rimanenze finali non contabilizzate, relative a lavori di costruzione della centrale termoelettrica di Altomonte (CS), per l'importo di Euro 504,91; l) rilievo n. 24: rimanenze finali non contabilizzate, relative alla commessa "variante nn. 4 e 5..zona Iapigia", per l'importo di Euro 1122,90 (importo non impugnato); m) rilievo n. 26/parte: rimanenze finali non contabilizzate, relative alla commessa "lavori di viabilità primaria asse nord-sud e asse est-ovest", per l'importo di Euro 2793,21; n) rilievo n. 29/parte: rimanenze finali non contabilizzate, relative alla commessa "formazione nuova sede a doppio binario tratta Padova-Mestre", per l'importo di Euro 23.380,00; o) rilievo n. 31: rimanenze finali non contabilizzate, relative al lavori di costruzione del centro commerciale di Mesagne, per l'importo di Euro 448.309,38; p) rilievi numeri 3, 4, 5, 6/parte, 12, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 25, 26/parte, 27, 28 e 29/parte: omessa contabilizzazione riserve iscritte sui lavori appaltati, per l'importo complessivo di Euro 21.331.647,96.

La Direzione provinciale di Bari dell'Agenzia delle entrate ha proposto appello avverso la sentenza di prime cure, deducendo: 1) l'erronea interpretazione del Tuir, art. 60, comma 2 (all'epoca vigente) con riferimento alla ripresa a tassazione delle riserve di cantiere; 2) la violazione e falsa applicazione dell'art. 823 c.p.c., in relazione al lodo arbitrale emesso in favore della contribuente; 3) l'omessa pronuncia sui rilievi di cui ai numeri 16, 23, 26, 31 e 29; 4) l'omessa pronuncia con riferimento ai rilievi numeri 7, 13 e 24; 5) la violazione e falsa applicazione del Tuir, art. 75, nel testo applicabile ratione temporis, con riferimento alla deducibilità delle spese per prestazioni professionali; 6) la violazione e falsa applicazione del Tuir, art. 56, comma 3, nel testo applicabile ratione temporis, con riferimento alla tassazione degli interessi attivi; 7) la violazione e falsa applicazione delle norme relative alla condanna alle spese.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate ha impugnato con l'appello principale l'intero percorso argomentativo della sentenza di prime cure, non essendo peraltro individuabili autonome rationes decidendi, sicchè non si è formato il giudicato interno prospettato ed invocato dalla società contribuente. L'affermata carenza di prova, da parte del giudice di prime cure, non rappresenta un'autonoma statuizione della sentenza di primo grado, ma costituisce un argomento posto a fondamento del rigetto della domanda.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la contribuente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata illegittimità dell'impugnato avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 62, comma 1, della L. n. 358 del 1991, art. 7, comma 13, e del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, artt. 2, 4 e 5". In particolare, si censura l'omessa pronuncia da parte del giudice d'appello sulla doglianza della contribuente, in quanto l'avviso di accertamento sarebbe basato su un atto istruttorio adottato dalla Direzione regionale delle entrate della Puglia, organo privo del relativo potere.

4. Con il quinto motivo di impugnazione la società lamenta il "vizio di motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante la redazione del verbale di constatazione, su cui è stato esclusivamente basato l'avviso di accertamento, da parte di un organo privo del relativo potere".

6. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 62, comma 1, della L. n. 358 del 1991, art. 7, comma 13, e del regolamento dell'Agenzia delle entrate, artt. 2-3 e 5, in relazione all'omesso rilievo della denunciata illegittimità dell'avviso di accertamento perchè integralmente basato su un precedente processo verbale di constatazione adottato da un organo privo del relativo potere".

6.1. I motivi di impugnazione quarto, quinto e sesto, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

6.2. Invero, è evidente che il giudice d'appello, avendo affrontato il merito della controversia, ed avendo riconosciuta la legittimità delle riprese fiscali relative a talune iscrizioni di riserve riferite a determinati contratti pubblici di appalto, ha superato le questioni preliminari, ivi compresa quella relativa alla asserita carenza di potere da parte della Direzione regionale Puglia di procedere alla redazione del processo verbale di constatazione delle violazioni riscontrate a carico della società contribuente. V'è stato, dunque, un rigetto implicito della doglianza della società.

Tra l'altro, come chiarito in precedenza, anche in caso di omessa motivazione della sentenza d'appello, questa Corte, in ossequio al principio di ragionevole durata del processo, può confermare il dispositivo della sentenza, nel caso in cui non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto.

Invero, per questa Corte, in tema di accertamenti tributari, il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, conv. in L. n. 2 del 2009, non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su una norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi (Cass., sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33289; Cass., sez. 5, 8 ottobre 2020, n. 21694).

7. Con il settimo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata illegittimità dell'impugnato avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5". In particolare, la ricorrente lamenta l'omessa pronuncia da parte del giudice d'appello sulla questione sollevata con il ricorso introduttivo del giudizio e riproposta nel giudizio di appello, con formulazione di apposito appello incidentale, sulla eccessiva durata del termine di permanenza degli organi accertatori presso la sede dell'impresa.

8. Con l'ottavo motivo di impugnazione la società lamenta il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante l'eccessiva durata della verifica condotta nei confronti della contribuente".

9. Con il nono motivo di impugnazione la ricorrente deduce il "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, in relazione all'omesso rilievo della denunciata illegittimità dell'avviso di accertamento discendente dal vistoso superamento del termine di durata dell'attività di verifica". L'arco temporale continuativo della verifica sarebbe stato di 181 giorni, contro i 60 giorni massimi previsti dalla norma.

9.1. I motivi settimo, ottavo e nono, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

9.2. Invero, è evidente che il giudice d'appello, avendo affrontato il merito della controversia, ha superato, rigettandole, tutte le questioni preliminari sollevate dalla società contribuente, con il ricorso di prime cure, e ribadite nel giudizio di appello, attraverso l'appello incidentale.

Inoltre, come chiarito in precedenza, questa Corte, pur in assenza di motivazione sulla specifica questione da parte del giudice d'appello, può confermare il dispositivo della sentenza, sfavorevole in questo caso la società contribuente, per l'implicito rigetto, nel caso in cui non siano necessari ulteriori elementi di fatto, ma la questione sia di puro diritto.

Per questa Corte, infatti, in tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass., sez. 5, 27 gennaio 2017, n. 2055; Cass., sez. 5, 11 novembre 2011, n. 23595; Cass., sez. 5, 17 luglio 2014, n. 16323).

10. Con il decimo motivo di impugnazione la società deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata illegittimità dell'impugnato avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42". Già con il ricorso di prime cure la società aveva contestato che l'Agenzia delle entrate non aveva indicato le disposizioni di legge e/o le clausole dei contratti eventualmente esaminati, dalle quali dedurre la sussistenza della ripresa fiscale, ai sensi del Tuir, art. 60, comma

2, (riserve di cantiere), nella versione all'epoca vigente. L'Agenzia si era limitata all'elaborazione di un prospetto da cui emergeva la natura delle riserve (sospensione lavori; variazione prezzi in applicazione della legge e/o lodo; cause geologiche; prolungamenti; rallentamenti; penali), ritenute assistite da un elevato grado di certezza e di determinabilità. Dopo la sentenza di prime cure, la contribuente ha riproposto le medesime difese pure nel giudizio d'appello, con l'impugnazione incidentale. Alcuna pronuncia v'era stata sul punto da parte della Commissione regionale.

11. Con l'undicesimo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante la mancata indicazione, nell'avviso di accertamento, delle disposizioni di legge o clausole contrattuali fondanti i rilievi operati in ordine alle c.d. riserve di cantiere".

12. Con il dodicesimo motivo di impugnazione la ricorrente si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2, in relazione all'omesso rilievo della denunciata illegittimità dei rilievi dell'avviso di accertamento riguardanti le c.d. riserve di cantiere, derivante dalla carente, illogica e insufficiente motivazione del provvedimento".

12.1. I motivi di impugnazione decimo, undicesimo e dodicesimo, che vanno trattati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono infondati.

12.2. Invero, anche in questo caso è evidente che il giudice d'appello, avendo affrontato il merito della controversia, ed avendo distinto tra le riserve di cantiere, quelle che l'Agenzia delle entrate avrebbe correttamente assoggettate a tassazione, dalle altre, non dotate dei requisiti di certezza e di determinabilità, ha superato, rigettandole, le questioni preliminari di merito, costituite dalla dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento, per insufficiente motivazione.

Peraltro, come già precisato nei paragrafi precedenti, è consentito a questa Corte di confermare il dispositivo della sentenza del giudice d'appello, in caso di omessa motivazione della decisione sulle doglianze della contribuente, quando non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, ma la questione implica la valutazione esclusiva di aspetti giuridici.

Dal contenuto dell'avviso di accertamento, riportato in modo corretto per stralci essenziali da parte della ricorrente, da pagina 9 a pagina 20 del ricorso per cassazione, emerge che l'avviso di accertamento risulta pienamente motivato, con riferimento alla ripresa a tassazione delle riserve di cantiere, in quanto si riportano con precisione le singole contestazioni, riferite alle opere espletate dalla appaltatrice contribuente per ciascun cantiere (in particolare da pagina 15 a pagina 23 del ricorso per cassazione). Si evidenzia, soprattutto con riferimento alle riserve di cantiere per Euro 21.331.147,96, che tale importo si riferisce al mancato assoggettamento ad imposta, in violazione del Tuir, art. 60, nella versione all'epoca vigente, del 50% di tutte le riserve iscritte nei registri di contabilità di cantiere relative ad appalti di opere pubbliche contempo di esecuzione ultrannuale. Si specifica, che "le riserve dal punto di vista giuridico-concettuale, sono quelle particolari maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore per vari motivi (lavori non previsti o differenti da quelli stabiliti nel capitolato generale di appalto, come cause geologiche,

idriche, fermo di cantiere imputabili all'appaltante, altri oneri contrattuali non previsti dalle parti che rendono più onerosa la prestazione dell'appaltatore, e per i quali egli ha diritto ad un equo compenso), che hanno una stretta correlazione con i costi ed oneri sostenuti, che dall'appaltatore stesso sono stati conteggiati in deduzione in sede di determinazione del reddito di impresa in relazione all'esecuzione del contratto".

Tra l'altro, vengono riportate anche le osservazioni della società contribuente, laddove si legge che "la società argomenta che, nell'ambito delle richieste di maggior corrispettivo provenienti dall'appaltatore di lavori, occorre operare una distinzione tra le vere e proprie maggiorazioni di prezzo contemplate dalla norma citata e le semplici riserve, completamente, al di fuori della stessa. Le prime trovano fondamento in norme di legge o clausole contrattuali specifiche con la conseguenza che, rispetto ad esse, un eventuale contenzioso con il committente può instaurarsi solo con riferimento al quantum e non all'an del corrispettivo; le seconde, invece, costituiscono mere pretese unilaterali dell'appaltatore" (pagine 21 e 22 del ricorso per cassazione). Prosegue, l'avviso di accertamento chiarendo che "l'Ufficio, preso atto delle motivazioni addotte nelle più volte citate memorie e della ulteriore documentazione esibita in riferimento ad alcune riserve di cantiere (rilievi 14, 20, 22, 26, 27) ha effettuato una specifica analisi dei documenti ritenendo che, dall'importo complessivo delle riserve di cantiere di Euro 26.426.038,74, solo l'importo di Euro 5.094.390,78 afferisce a mere pretese".

Del resto, è la stessa società contribuente ad ammettere, a pagina 168 del ricorso per cassazione, che l'Agenzia delle entrate ha fornito risposta alle obiezioni sollevate con le varie osservazioni (cfr. pagina 168 del ricorso per cassazione "l'unica risposta concretamente desumibile dall'analisi del verbale di constatazione e dall'avviso di accertamento, difatti, è che la Direzione regionale delle entrate e l'Ufficio finanziario avrebbero formato il proprio giudizio esclusivamente sulla circostanza che tali riserve (rectius, domande) siano state iscritte nella "contabilità" - in senso lato -prevista dalla normativa speciale riguardante i lavori pubblici, e cioè, nella c.d. contabilità di cantiere e nel conto finale dei lavori, ma allora la risposta sulla congruità e validità dei mezzi di prova indicati dall'Ufficio non può che essere negativa").

13. Con il tredicesimo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata illegittimità dell'impugnato avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7". Per la ricorrente l'Agenzia delle entrate non avrebbe effettuato alcuna valutazione sulle puntuali argomentazioni difensive della L. n. 212 del 2000.

14. Con il quattordicesimo motivo la ricorrente lamenta il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante la mancata motivazione e confutazione, nell'avviso d'accertamento, circa le memorie difensive stragiudiziali presentate dalla società contribuente".

15. Con il quindicesimo motivo la ricorrente si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'omesso rilievo della denunciata nullità e/o illegittimità dell'avviso di accertamento per la sua carenza di motivazione".

15.1. I motivi tredicesimo, quattordicesimo e quindicesimo del ricorso principale, che vanno esaminati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono infondati.

15.2. Invero, anche in questo caso, è evidente che il giudice d'appello, avendo esaminato il merito della controversia, ed avendo riconosciuto i caratteri della certezza e della determinabilità solo ad alcune delle riserve di cantiere, ha superato implicitamente, rigettandole, le doglianze sollevate dalla società contribuente, con riferimento alla asserita mancata presa in considerazione delle osservazioni elaborate dalla società contribuente nel corso delle attività propedeutiche all'emissione dell'avviso di accertamento, in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Peraltro, come già evidenziato in precedenza, questa Corte può confermare il dispositivo della sentenza del giudice d'appello, anche se riscontra il vizio di omessa motivazione su alcuni punti della controversia, nel caso in cui non vi sia necessità di procedere ad ulteriori accertamenti istruttori, ma si versi esclusivamente nella valutazione di aspetti giuridici.

Inoltre, dallo stesso contenuto dell'avviso di accertamento, riportato per stralcio dalla società contribuente, emerge proprio che l'Agenzia delle entrate ha valutato con attenzione e riportato anche nell'avviso di accertamento le osservazioni dalla stessa palesate (cfr. pagina 21 del ricorso per cassazione "la società argomenta che, nell'ambito della richiesta di maggior corrispettivo proveniente dall'appaltatore di lavori, occorre operare una distinzione tra le vere e proprie maggiorazioni di prezzo contemplate la norma citata e le semplici riserve").

16. Con il sedicesimo motivo la società ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata illegittimità dell'avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 4, e del principio di ripartizione dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c.". In particolare, la regola di riparto dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c., sarebbe stata violata dall'Agenzia delle entrate, nella emissione dell'avviso di accertamento, in relazione alle modalità di deduzione delle spese e dei componenti negativi di reddito. Il giudice d'appello non avrebbe tenuto conto che il bilancio della società era stato oggetto di attestazione da parte della società di revisione, la quale aveva affermato che tale bilancio era conforme alle norme che ne disciplinavano i criteri di redazione.

17. Con il diciassettesimo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante il rilascio della non contestata certificazione del bilancio della società contribuente".

18. Con il diciottesimo motivo di impugnazione la ricorrente si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 4, in relazione alle modalità di deduzione delle spese e delle componenti negative di reddito e dell'art. 2697 c.c., in relazione al principio di ripartizione dell'onere probatorio tra le parti processuali".

18.1. I motivi sedicesimo, diciassettesimo e diciottesimo, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono inammissibili.

18.2. Invero, la questione relativa al mancato rispetto della regola di riparto dell'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c., come pure il riferimento alla violazione del Tuir, art. 75, nella versione all'epoca vigente, norme evocate in stretta correlazione con la mancata valutazione da parte del giudice d'appello dell'attestazione proveniente dalla società di revisione che aveva verificato i bilanci della società, non attengono alle argomentazioni logico-giuridiche della sentenza del giudice d'appello, che si è soffermata sulle riserve di cantiere, di cui al Tuir, art. 60, comma 2, all'epoca vigente, ora D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2. Inoltre, tali censure, oltre a non cogliere la vera ratio decidendi della sentenza del giudice d'appello, sono state articolate anche sotto il profilo dell'omessa motivazione, mentre, poichè la sentenza d'appello è stata depositata in data 22 ottobre 2012, il vizio di censura della motivazione, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione declinata dopo il D.L. n. 83 del 2012, applicabile alle sentenze depositate a decorrere dall'11 settembre 2012, deve essere confezionato sotto il profilo dell'omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti.

La contribuente ricorrente, invece, ha dedotto la questione relativa alla certificazione da parte della società di revisione dei bilanci della società o sotto il profilo dell'omessa motivazione oppure come violazione di legge; nell'uno e nell'altro caso il motivo relativo al vizio dedotto appare inammissibile.

La questione dirimente, invece, attiene, come si vedrà nei paragrafi successivi, alla corretta qualificazione delle riserve di cantiere, se quali maggiorazioni delle somme dovute in base al contratto o per specifiche disposizioni di legge, Tuir ex art. 60, comma 2, all'epoca vigente, tassabili quindi nella misura del 50% nell'anno di iscrizione, oppure quali mere pretese che non consentono l'assoggettamento a tassazione nell'anno in cui vengono iscritte nei registri di contabilità relativi al contratto d'appalto pubblico.

19. Con il diciannovesimo motivo di impugnazione la società ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata illegittimità dell'avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione del principio della continuità dei valori di bilancio di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 6, del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5 e 11-bis, e del principio di estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione L. n. 212 del 2000 ex art. 8, comma 1". Facendo corretta applicazione del principio della continuità dei valori di bilancio di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 6, come pure del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 11-bis, l'Agenzia delle entrate, una volta rettificati i dati delle rimanenze, avrebbe dovuto riliquidare a favore della società le imposte relative ai periodi di imposta successivi a 2003.

20. Con il ventesimo motivo la ricorrente si duole del "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante la continuità dei valori di bilancio e la mancata riliquidazione delle imposte degli esercizi successivi".

21. Con il ventunesimo motivo la ricorrente deduce il "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 6, del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5 e 11-bis e del principio di estinzione dell'obbligazione tributaria L. n. 212 del 2000 ex art. 8, comma 1".

21.1. I motivi diciannovesimo, ventesimo e ventunesimo del ricorso principale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono inammissibili.

21.2. Invero, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 92, comma 1, (prima vecchio Tuir, art. 59, comma 1) prevede che le "variazioni" delle rimanenze finali, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio.

Nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 92, comma 7 (all'epoca vecchio Tuir, art. 59, comma 6) è stata, però, soppressa la dizione "e tenuto conto delle rettifiche apportate dall'Ufficio", contenuta nel D.P.R. n. 597 del 1973, quasi a voler sottolineare che il valore attribuito alle rimanenze finali dell'esercizio debba sempre corrispondere al valore delle esistenze iniziali dell'esercizio successivo, anche nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia accertato un maggior valore delle rimanenze finali del primo esercizio.

In realtà, però il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 92, comma 7 (vecchio Tuir, art. 59, comma 6) deve essere posto in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 8 (prima vecchio Tuir, art. 76, comma 6) che dispone che "la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi". In tal caso "l'Ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi". Tale norma, dunque, sancisce il principio della continuità dei valori di bilancio, ponendo l'obbligo a carico dell'Ufficio accertatore di tenere conto del maggior valore attribuito alle rimanenze anche negli esercizi successivi (Cass., sez. 5, 26 settembre 2018, n. 22932).

Nella specie, dunque, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate accerti la insussistenza di parte delle rimanenze iniziali di magazzino, ben può incidere sulle stesse, in ossequio al principio della continuità dei valori di bilancio.

Infatti, in caso di rettifica del valore delle rimanenze finali di un esercizio, l'Ufficio deve provvedere automaticamente a rettificare e riliquidare di conseguenza la dichiarazione dei redditi relativa all'anno successivo, senza che, a questo fine, si renda necessaria una qualunque attivazione da parte del contribuente e a prescindere da una specifica attività di accertamento avente ad oggetto tale periodo d'imposta.

Nella specie, però, l'anno in contestazione è il 2003, sicchè l'Agenzia delle entrate, in ossequio al principio della continuità dei bilanci, avrebbe dovuto tenere conto delle variazioni apportate nell'anno 2003, anche per gli anni successivi, che però sfuggono alla valutazione dell'anno di imposta in corso.

21.3. Peraltro, non v'è neppure il divieto di doppia imposizione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67, essendo consentito alla ricorrente di presentare una istanza di rimborso, per quanto eventualmente pagato in misura maggiore rispetto a quella poi accertata dalla Agenzia delle entrate.

22. Con il ventiduesimo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata inammissibilità del primo motivo d'appello

dell'Ufficio per l'acquiescenza parziale e/o il giudicato interno già formatisi su un autonomo capo della sentenza di primo grado che ha dichiarato infondati per carenza di validi elementi tutti i rilievi dell'avviso di accertamento afferenti alle c.d. "riserve di cantiere". Per la società ricorrente la Commissione provinciale avrebbe dichiarato infondati e illegittimi i rilievi della rettifica, per due distinti e concorrenti ordini di considerazione, cioè, da un lato, per l'assenza di validi elementi connotati di gravità, precisione e concordanza; dall'altra perchè le singole riserve di cantiere riprese a tassazione dall'Ufficio non si fondavano su norme o clausole contrattuali che le prevedevano. L'appello dell'Ufficio, invece si sarebbe limitato a censurare solo la seconda ratio decidendi, trascurando ogni contestazione sulla prima.

23. Con il ventitreesimo motivo la ricorrente lamenta il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante l'acquiescenza parziale dell'Ufficio appellante e/o il giudicato interno già formatisi sull'autonomo capo della sentenza di primo grado che ha dichiarato infondati tutti i rilievi dell'avviso di accertamento afferenti alle c.d. riserve di cantiere, non oggetto di contestazione".

24. Con il ventiquattresimo motivo la ricorrente si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, dell'art. 329 c.p.c., comma 2 e dell'art. 346 c.p.c., nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49, in relazione all'omesso rilievo dell'eccepita inammissibilità del primo motivo dell'appello dell'Ufficio per l'acquiescenza parziale e/o il giudicato interno già formatisi su un autonomo capo della sentenza di primo grado".

24.1. I motivi ventiduesimo, ventitreesimo e ventiquattresimo di ricorso principale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

24.2. Invero, la decisione di prime cure ha accolto quasi integralmente le censure della società, annullando quasi integralmente i rilievi dell'Agenzia delle entrate, tranne alcuni. Nell'atto di appello, riportato nel controricorso dalla Agenzia delle entrate, da pagina 8 a pagina 28, emerge che il gravame è stato diretto avverso la ratio decidendi della sentenza di prime cure, con riferimento alle riserve di cantiere, al lodo arbitrale emesso in favore della società contribuente, ai rilievi nn. 16, 23, 26, 31 e 29, ai rilievi nn. 7, 13 e 24, alla deducibilità delle spese per prestazioni professionali, alla tassazione sugli interessi attivi, nonchè sulla condanna alle spese. Nè emerge in alcun modo che la sentenza della Commissione provinciale si sia fondata su due autonome rationes decidendi.

25. Con il venticinquesimo motivo di impugnazione la società ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata infondatezza e illegittimità dell'avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 234 c.p.c., in relazione ai rilievi sulle c.d. riserve di cantiere". Per la ricorrente, sussisterebbe un giudicato tra le stesse parti, in relazione alla medesima questione di diritto, con riferimento alla sentenza della Commissione tributaria regionale di Bari, depositata il 25 febbraio 2005, n. 35/2/05, che si è espressa in senso favorevole alla società, con riferimento alla contabilizzazione delle riserve di cantiere per i periodi di imposta 1995 e 1996.

26. Con il ventiseiesimo motivo la ricorrente deduce il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante la sussistenza di una precedente

sentenza riguardante la stessa questione passata in giudicato fra le medesime parti".

27. Con il ventisettesimo motivo la società si duole del "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 324 c.p.c., in relazione ai rilievi sulle c.d. riserve di cantiere".

27.1. I motivi venticinquesimo, ventiseiesimo e ventisettesimo di ricorso principale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

27.2. Invero, la sentenza della Commissione tributaria regionale di Bari, richiamata nell'epigrafe, che si è pronunciata sulla contabilizzazione delle riserve di cantiere per gli anni 1995 e 1996, non può in alcun modo spiegare efficacia di giudicato esterno sulla presente controversia che attiene, invece, alla contabilizzazione delle riserve di cantiere per l'anno 2003.

Infatti, questa Corte, proprio con riferimento ad una fattispecie del tutto assimilabile a quella in questione, vertendosi anche in quella circostanza proprio sulla corretta contabilizzazione delle riserve di cantiere, ha affermato che, in tema di opponibilità del giudicato esterno in materia tributaria, se un'unica imposta viene frazionata in più anni, il giudicato relativo ad una annualità coinvolge anche le altre, perchè la questione è identica in tutti i suoi aspetti, divergendo solo le modalità temporali d'imputazione; laddove invece da un'unica fonte scaturiscano poste attive o passive differenti anno per anno, il giudicato coinvolge soltanto quella specifica annualità che costituisca oggetto del giudizio, e non si riflette sulle altre, articolandosi in maniera diversa gli elementi di fatto, ed essendo identica solo la questione giuridica che consente di risolvere il caso concreto (Cass., sez.5, 22 febbraio 2008, n. 4607; Cass., sez. 5, 27 maggio 2015, n. 10938).

Si è chiarito, infatti, proprio in relazione alla mancata imputazione fra i componenti positivi di reddito di riserve iscritti a titolo di maggiorazione di prezzo, che, con riferimento alle varie annualità, si è in presenza di sentenze che decidono in modo difforme questioni analoghe in diritto e in fatto, ma non risolvono un'unica questione identica, oltre che nella sua componente di diritto, anche nella sua componente in fatto. Pertanto, la scansione temporale dell'annualità d'imposta comporta che, in relazione ad ogni singola annualità, debba essere valutata la possibilità di conteggiare fra le componenti attive poste contabili che si rinnovano ogni anno, con presupposti di fatto sempre diversi. Al contrario, se un'unica posta viene frazionata in più anni, come accade per gli ammortamenti, è chiaro che il giudicato relativo ad una annualità coinvolge necessariamente anche le altre, perchè la questione è identica in tutti i suoi aspetti, sia giuridici che fattuali, e rileva in annualità diverse solo per le modalità temporali di imputazione.

28. Con il ventottesimo motivo la ricorrente deduce "il vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante le valutazioni e le conclusioni espresse dal CTU, inspiegabilmente obliterate e disattese dalla sentenza stessa". Il giudice d'appello avrebbe, dunque, erroneamente glissato sulle risultanze della CTU espletata nel corso del giudizio di prime cure, che aveva dato soluzione favorevole alla contribuente per tutte le riprese fiscali, ritenendo insussistenti le presunzioni gravi, precise e concordanti, ma rinvenendosi esclusivamente presunzioni "semplicissime", inidonee dunque a supportare la pretesa fiscale.

28.1. Il motivo è inammissibile.

28.2. Invero, pur essendo stata depositata la sentenza d'appello in data 22 ottobre 2012, e quindi essendo applicabile il vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, applicabile alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012, la ricorrente ha confezionato il vizio della motivazione con riferimento alla vecchia dizione della norma, quindi semplicemente come vizio di "omessa motivazione dell'impugnata sentenza"; avrebbe, invece, dovuto articolare il vizio sulla motivazione, come omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti.

28.3. Inoltre, per questa Corte l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui ambito non è inquadrabile la consulenza tecnica d'ufficio - atto processuale che svolge funzione di ausilio del giudice nella valutazione dei fatti e degli elementi acquisiti (consulenza c.d. deducente) ovvero, in determinati casi (come in ambito di responsabilità sanitaria), fonte di prova per l'accertamento dei fatti (consulenza c.d. percipiente) - in quanto essa costituisce mero elemento istruttorio da cui è possibile trarre il "fatto storico", rilevato e/o accertato dal consulente - nella specie, la Corte ha dichiarato inammissibile il motivo di ricorso in quanto la ricorrente non aveva evidenziato quale "fatto storico" decisivo fosse stato omesso nell'esame condotto dai giudici di merito, limitandosi a denunciare una omessa valutazione delle risultanze della CTU - (Cass., 24 giugno 2020, n. 12387).

In realtà, la ricorrente non deduce quali sarebbero stati i fatti decisivi, il cui esame sarebbe stato omesso dal giudice d'appello, ma si limita a riportare le valutazioni meramente giuridiche del CTU, che, appunto come tali, non costituiscono fatti decisivi.

29. Con il ventinovesimo motivo di impugnazione la società ricorrente deduce "il vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 59, comma 5, art. 60 (ora art. 93), comma 2, e art. 75, nonchè del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5 e art. 11-bis, comma 1, in relazione ai rilievi numeri 4, 5, 6, 20, 21 e 25 dell'avviso di accertamento riguardanti le c.d. riserve di cantiere". In particolare, per la ricorrente vanno tenute ben distinte le diversa ipotesi delle maggiorazioni di prezzo, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2, all'epoca vigente, e le riserve di cantiere che l'appaltatore ha l'obbligo di iscrivere nel registro della contabilità dell'azienda e, poi, di ribadire nel conto finale, per pretese economiche relative alla condotta della stazione appaltante, come nell'ipotesi di sospensione dei lavori; in caso di maggiorazioni di prezzi, richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, è chiaro che l'appaltatore ne deve tenere conto nella misura del 50%, già nel periodo temporale della richiesta, trattandosi di somme certe e determinabili; nell'ipotesi, invece, di iscrizione di riserve nel registro della contabilità dell'impresa, nel termine di 15 giorni, si instaura un procedimento a formazione progressiva, che deve essere completato con la successiva iscrizione nel conto finale, con la conseguenza che le richieste dell'appaltatore saranno soltanto delle mere pretese patrimoniali, prive delle caratteristiche necessarie della certezza e della determinabilità, da tassare solo nella fase della ultimazione dei lavori. Rientrano tra le riserve di cantiere anche le richieste di risarcimento dei danni o di indennizzo formulate dall'appaltatore. L'Agenzia delle entrate, inizialmente, ha ripreso a tassazione tutte le riserve di cantiere iscritte, per poi ridurre le proprie pretese con successivo provvedimento di autotutela.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto interamente le richieste della contribuente con riferimento alle riserve di cantiere, annullando l'avviso di accertamento relativo alle stesse, reputandole come semplici pretese, quindi come proposte di modifica contratti già stipulati; il giudice d'appello ha, invece, ritenuto che alcune delle riserve di cantiere iscritte nel registro di contabilità comportassero la maggiorazione di prezzo di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2 (all'epoca Tuir, art. 60, comma 2), in quanto le pretese della Amministrazione erano fondate sui requisiti della certezza e della determinabilità. In particolare, con riferimento al rilievo n. 4, relativo agli "uffici giudiziari di Pescara" la Commissione regionale ha ritenuto legittima la tassabilità, in relazione ai lodi arbitrali favorevoli, intervenuti nel 2001 e nel 2002, per la quota M., di rispettivamente di Euro 205.000,00 ed Euro 220.000,00; sussistevano, dunque, i requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità per la loro imputazione al reddito nell'esercizio 2003. Vi sarebbe stata dunque una confusione tra il rilievo n. 4, riferito gli uffici giudiziari di Pescara, e il ben diverso rilievo n. 1, per la somma di Euro 3.180.873,00, riferito agli importi riconosciuti dalla Camera arbitrale di Roma nella differente controversia insorta con il Consorzio di bonifica terre d'Apulia, già annullato dalla sentenza di prime cure in accoglimento delle richieste della S.M. s.p.a.. In realtà, il rilievo n. 4, riguardante gli uffici giudiziari di Pescara, è stato già annullato dallo stesso Ufficio finanziario con il provvedimento di autotutela del 6 novembre 2009, proprio in considerazione del fatto che le riserve erano state definite sulla base di lodi e sentenze emessi in annualità antecedenti a quella oggetto del controllo, ossia il 2003; del resto, in tal senso era anche la conclusione del CTU, resa a pagina 20 della consulenza tecnica d'ufficio. Con riferimento, poi, agli altri rilievi n. 5, riferito all'ospedale Bonomo di Andria, n. 6, riferito al porto di Monopoli, n. 20 riferito alla statale 16 Adriatica Polignano-Bari, n. 21 riferito alla Strada regionale 6 Canosa, e n. 25, riferito allo IACP, la soluzione adottata dalla Commissione regionale si discosta ed è in contrasto con la normativa applicabile. Le somme indicate nelle riserve di cantiere sono solo delle proposte di modifica dei contratti che non assumono rilevanza fino a quando non siano state accettate dalla stazione appaltante; la medesima conclusione vale pure per le pretese di carattere risarcitorio, che non possono essere ricomprese nella nozione di "prezzo", essendo prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto e dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore.

30. Con il trentesimo motivo la ricorrente lamenta il "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante l'insussistenza di norme di legge e/o clausole contrattuali fondanti il diritto della società contribuente al riconoscimento delle c.d. riserve di cantiere". Il giudice d'appello, nel riconoscere la fondatezza di alcuni rilievi dell'Agenzia delle entrate, riferiti alle riserve di cantiere, ha però omesso di indicare i documenti esaminati e valorizzati per ritenere sussistente i requisiti della certezza e della determinabilità.

30.1. I motivi ventinovesimo e trentesimo, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono fondati.

30.2. La questione dirimente attiene al possibile inserimento delle "riserve di cantiere", all'interno della nozione di "maggiorazione del prezzo" di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2 (prima vecchio Tuir, art. 60, comma 2).

Questa è la ricognizione normativa; il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 92, comma 6, dispone che "i prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio, salvo quanto stabilito nell'art. 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale". Infatti, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 1 (opere, forniture e servizi di durata ultrannuale) "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 di esercizio", ma "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...".

Invero, per questa Corte, in tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 92 e 93, la valutazione delle giacenze relative a commesse ultrannuali deve essere effettuata con il criterio della "percentuale di completamento" che determina la suddivisione dell'utile totale che scaturisce dall'operazione nei vari esercizi di svolgimento della stessa ed in proporzione ai lavori eseguiti per ciascun periodo, al fine di evitare la concentrazione dell'imponibile nell'ultimo esercizio (Cass., sez. 5, 1 ottobre 2018, n. 23692).

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2, prevede una disposizione specifica relativa alle "maggiorazioni di prezzo" richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali; si prevede, dunque, dopo aver premesso che la valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti, che "delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finchè non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50%". Ovviamente, "per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati". Nel caso che ci riguarda non risultano stati di avanzamento, sicchè deve farsi luogo, con specifico riferimento alle maggiorazioni di prezzo, a quanto previsto dalle clausole contrattuali od alle disposizioni di legge, con la ripresa a tassazione nella misura non inferiore al 50%, nell'anno della richiesta da parte dell'appaltatore, "finchè non siano state definitivamente stabilite" tali maggiorazioni.

30.3. Nel novero delle maggiorazioni di prezzo, però, che sono evidentemente certe e normalmente determinabili, proprio perchè fondate su clausole contrattuali precise, tanto che se ne impone la tassabilità già al momento della richiesta dell'appaltatore, sia pure nella misura del 50%, proprio in ragione di tale certezza, non possono rientrare le riserve di cantiere.

31. E' necessario, dunque, identificare la nozione di "riserve di cantiere". Anche in questo caso è necessario partire dal dato normativo che, pur mutato nel corso degli anni, resta sostanzialmente simile nella sostanza. Il D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 544, art. 165, contenente il regolamento di attuazione della legge quadro in materia di lavori pubblici 11 febbraio 1994, n. 109 (eccezioni e riserve dell'appaltatore sul registro di contabilità), prevede che "il registro di contabilità è firmato dall'appaltatore, con o senza riserve, nel giorno in cui viene presentato ". Al comma 3 si dispone che "se l'appaltatore ha firmato con riserva, egli deve a pena di decadenza, nel termine di 15 giorni, esplicare le sue riserve, scrivendo e firmando nel registro delle corrispondenti domande di indennità; il direttore dei lavori, poi, nei successivi 15 giorni, ai sensi dell'art. 165, comma 4, espone nel registro le sue motivate deduzioni; l'art. 165, comma 5, stabilisce che "nel caso in cui l'appaltatore non ha firmato il registro nel termine di cui al comma

2, oppure lo ha fatto con riserva, ma senza esplicare le sue riserve nel modo e nel termine sopra indicati, i fatti registrati si intendono definitivamente accertati, e l'appaltatore decade dal diritto di far valere in qualunque termine e modo le riserve o le domande che ad essi si riferiscono". Successivamente, l'appaltatore dovrà indicare le riserve anche nel conto finale (Cass., sez. 1, 9 novembre 2016, n. 22840).

31.1. Questa Corte si è occupata più volte dell'istituto delle riserve, con riferimento soprattutto al rispetto del procedimento per la apposizione delle stesse nel registro di contabilità.

Si è ritenuto, infatti, che, in materia di appalti pubblici, ai sensi del D.P.R. n. 554 del 1999, artt. 164 e ss., l'appaltatore, il quale pretenda un maggior compenso o rimborso rispetto al prezzo contrattualmente pattuito, a causa di pregiudizi o maggiori esborsi sopportati per l'esecuzione dei lavori, ha l'onere d'iscrivere apposite riserve nella contabilità entro il momento della prima annotazione successiva all'insorgenza della situazione integrante la fonte delle vantate ragioni (e ciò anche con riferimento a quelle situazioni di non immediata portata onerosa, la cui potenzialità dannosa si presenti, fin dall'inizio, obbiettivamente apprezzabile secondo criteri di media diligenza e di buona fede), nonchè di esplicarle nel termine di quindici giorni e poi di confermarle nel conto finale, dovendosi altrimenti intendere definitivamente accertate le risultanze della contabilità; ciò per ragioni di tutela della P.A. committente, che, nell'esercizio dei suoi poteri discrezionali, deve essere messa in grado di provvedere immediatamente ad ogni necessaria verifica, al fine di poter valutare, in ogni momento, l'opportunità del mantenimento in vita o del recesso dal rapporto di appalto in relazione al perseguimento dei propri fini d'interesse pubblico (Cass., sez. 1, 9 maggio 2018, n. 11188; Cass., sez. 1, 27 giugno 2017, n. 15937; Cass., sez. 1, 4 ottobre 2016, n. 19802; Cass., sez. 1, 4 aprile 2019, n. 9518; Cass., sez. 1, 5 agosto 2020, n. 16700; per Cass., sez. 1, 21 novembre 2018, n. 30102, proprio in tema di sospensione illegittima dei lavori da parte della stazione appaltante, la materiale indisponibilità del registro di contabilità non esonera l'appaltatore, che abbia formulato una riserva generica, dall'obbligo di esplicitarla nel termine di legge mediante tempestiva comunicazione all'Amministrazione con apposito atto scritto, essendo al riguardo sufficiente l'allegazione di fogli dattiloscritti al registro formato in via telematica).

Si è anche chiarito che la riserva della quale l'appaltatore è onerato, in tema di appalto di opere pubbliche, è tesa proprio ad evitare la decadenza da domande di ulteriori compensi, "indennizzi" o "risarcimenti", richiesti in dipendenza dello svolgimento del collaudo, ma non assurge ad atto di costituzione in mora, con la conseguenza che gli interessi sulle somme effettivamente dovute da parte della pubblica amministrazione vanno liquidati con decorrenza dalla data della domanda introduttiva del giudizio, quale unico momento all'uopo rilevante, in quanto è allo stesso appaltatore consentito di attivarsi per la relativa proposizione (Cass., sez. 1, 15 gennaio 2020, n. 727).

31.1. Questa Corte, poi, proprio con riferimento al regime di tassabilità delle riserve di cantiere, ha sempre distinto queste ultime dalle maggiorazioni di prezzo, fondate su disposizioni di legge o su clausole contrattuali.

In particolare, si è affermato che, in tema di reddito d'impresa, esulano dall'ambito di applicazione dello stesso D.P.R., art. 60 - che, nel disciplinare la valutazione delle variazioni delle

rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannale, stabilisce che essa debba avvenire sulla base dei corrispettivi pattuiti e, se si tratta di maggiorazioni di prezzo richieste in applicazioni di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, in misura non inferiore al 50 per cento - tanto le richieste di maggiori compensi fondate su "varianti" in corso d'opera che si sostanzino in "proposte" di "modifica" del contratto (come tali insuscettibili di dar luogo ad una pretesa coercibile sul piano giuridico, e di assumere quindi rilevanza, fino a quando non siano accettate dalla controparte, solo in tal caso esse essendo assistite da un congruo grado di certezza e di determinabilità), quanto le pretese di carattere "risarcitorio" (le quali, essendo prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto ed essendo per contro dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore, non possono essere ricomprese nella nozione di prezzo o di corrispettivo), nell'uno e nell'altro caso avendosi mere pretese unilaterali costituenti "speranze" di ricavi (Cass., sez. 5, 2 novembre 2001, n. 13582; richiamata da Cass., sez. 5, 22 febbraio 2008, n. 4607, che esclude dalle maggiorazioni di prezzo i lavori extra compiuti al di fuori di ogni previsione contrattuale; anche Cass., sez. 5, 2 novembre 2001, n. 13581, che reputa impossibile attribuire irrilevanza reddituale a pretese unilaterali che costituiscano mere "speranze " di ricavi; Cass., sez. 5, 6 aprile 2007, n. 8628). Si è chiarito, dunque, che era erronea l'affermazione del giudice di merito, per la quale, ai fini della determinazione del valore dei lavori commissionati in corso di esecuzione, doveva tenersi conto di "tutte" le "maggiorazioni di prezzo" richieste dall'appaltatore, quale che fosse il motivo che le aveva determinate, quindi non solo le maggiorazioni dirette al riconoscimento della "revisione prezzi", ma anche delle riserve fondate su "varianti in corso d'opera non formalizzate in atti aggiuntivi" o aventi ad oggetto pretese risarcitorie. Si è chiarito in modo limpido che le richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera esulano dall'ambito di applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2, all'epoca vigente, sostanziandosi in "proposte di modifica" del contratto che, in quanto tali, non assumono rilevanza fino a quando non siano accettate la controparte. Le medesime ragioni sono state evidenziate anche con riferimento alle pretese di carattere "risarcitorio", che non possono essere ricomprese in una nozione sia pure lata di "prezzo", perchè "prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto e dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore". Si è poi ribadito che, per il principio generale di competenza di cui al Tuir, art. 75, all'epoca vigente (ora D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109) le componenti positive concorrono a formare il reddito solo quando siano certe nella loro esistenza e determinabili in modo obiettivo, venendo meno in caso contrario ogni corrispondenza tra il reddito sottoposto ad imposizione e quello realmente prodotto dal contribuente, in violazione dell'art. 53 Cost.. Pertanto, seppure vi sia una deroga con riferimento alle maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore in relazione a lavori di durata ultrannuale, eseguiti su ordinazione, che vengono prese in considerazione, ai fini della tassabilità, ancor prima dell'esercizio di competenza, seppure nella ridotta misura del 50%, tale anticipazione di tassabilità non può essere riconosciuta prescindendo del tutto dalla ricorrenza di tali requisiti. Pertanto, non possono essere assoggettate a tassazione "pretese unilaterali che costituiscono mere speranze di ricavi". E' in questo contesto generale che si inserisce la frase, valorizzata dall'Agenzia delle entrate per sostenere tutte le riprese fiscali relative alle riserve iscritte, per cui "sarà quindi necessario verificare, di volta in volta, se la richiesta sia (o meno) assistita da un congruo grado di certezza e di determinabilità e solo nel caso in cui tale riscontro avrà avuto esito positivo la maggiorazione

richiesta potrà essere computata nella determinazione della base imponibile". E' evidente che tale frase va inserita nel contesto generale che distingue in modo chiaro le richieste dell'appaltatore, fondate sulla maggiorazione di prezzi, in collegamento con precise clausole contrattuali e disposizioni normative, dalle riserve di cantiere che costituiscono mere speranze di ricavi.

31.2. La traccia segnata da questo orientamento giurisprudenziale è stata poi seguita e precisata da ulteriori pronunce di questa Corte. In particolare, si è rilevato che la differenza tra le maggiorazioni di prezzo, previste dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2, (ex Tuir, art. 60, comma 2) si fonda anche sulle disposizioni del codice civile, oltre che sui principi contabili nazionali e internazionali (Cass., sez. 5, 30 novembre 2011, n. 25499). Le maggiorazioni di prezzo, infatti, sono "certe" e facilmente determinabili, mentre le riserve di cantiere attengono a poste attive che sono carenti dei requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità, consistendo in mere pretese unilaterali o proposte di modifica contrattuale che necessitano dell'accettazione della stazione appaltante.

L'art. 2426 c.c., comma 1, n. 11 (criteri di valutazione) dispone che "i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza". Si fa riferimento in modo chiaro al requisito della "certezza" per consentire l'iscrizione nel bilancio dei lavori ultrannuali.

L'art. 2423-bis c.c. (principi di redazione del bilancio), comma 1, n. 1, si sofferma proprio sul principio di "prudenza", ad evidenziare che vanno iscritte nel bilancio le poste attive e passive che prudenzialmente si ritengono verificabili ("nella redazione del bilancio devono essere osservati seguenti principi: 1. La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività"); resta salva, ovviamente, l'osservanza del principio di competenza di esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso del pagamento (art. 2423-bis c.c., comma 1, n. 3).

Il principio contabile nazionale OIC 23, occupandosi dei contratti di durata ultrannuale per la realizzazione di un'opera, su ordinazione di un committente, indica nel criterio della percentuale di completamento o dello stato di avanzamento, che consente di riconoscere gli utili in funzione dell'avanzamento dell'attività di produzione, il metodo più adeguato per la valutazione delle opere o delle forniture in corso di esecuzione, ai fini della corretta allocazione diversi esercizi dei ricavi e dei costi. Anche il principio contabile internazionale IAS 11 (lavori su ordinazione), prevede che "se il risultato economico di una commessa può essere attendibilmente stimato, il ricavo contrattuale (incluse le variazioni ed i premi) e i costi devono essere contabilizzati utilizzando solo il metodo della percentuale di completamento". Pertanto, i risultati economici devono essere evidenziati con stime attendibili, non facendo riferimento a mere pretese unilaterali dell'appaltatore. I ricavi contrattuali, che vanno a comporre il reddito di impresa rilevante fiscalmente, secondo i principi contabili nazionali ne comprendono, allora, le seguenti categorie economiche: il prezzo stabilito nel contratto, le maggiorazioni di prezzo previste dal contratto, i proventi accessori (come quelli derivanti dalla vendita dei materiali non impiegati), i corrispettivi per servizi aggiuntivi, i corrispettivi aggiuntivi previsti contrattualmente a carico del committente. E' evidente, anche in questo caso, il riferimento continuo al regime contrattuale

stabilito tra le parti. Pertanto, si è chiarito che, ai fini della assoggettabilità a tassazione, e della conseguente determinazione dei redditi "effettivamente" prodotti e dei costi di produzione effettivamente sostenuti, deve tenersi conto del fenomeno dei redditi "progressivamente" maturati nelle esecuzioni contrattuali di durata superiore al singolo periodo annuale di esercizio; non possono, invece, essere assoggettati ad imposizione "incrementi reddituali meramente virtuali od ipotetici".

E' chiaro, dunque, che le maggiorazioni di prezzo di cui al Tuir, art. 93, comma 2, possono essere assoggettate a tassazione, sia pure nella misura del 50%, in quanto trovino fondamento e radicamento in una causa contrattuale; tali maggiorazioni si fondano sul vincolo giuridico sinallagmatico precostituito dal contratto che giustifica, così, "un'aspettativa giuridica qualificata" al pagamento dei compensi pattuiti in dipendenza della maggiore attività svolta per la produzione dell'opera o per la prestazione del servizio. La maggiore pretesa avanzata dall'appaltatore acquista il carattere di definitività e di determinatezza nel quantum solo con il riconoscimento del committente. Vanno, allora, escluse dalla tassazione, in quanto non riferite al rapporto contrattuale in modo specifico, le pretese al ristoro dei danni subiti dall'appaltatore a causa delle condotte inadempienti realizzate dall'ente committente. Tali pretese vengono indicate, sia pure a titolo esemplificativo: violazione dei doveri di cooperazione iniziale alla esecuzione del contratto quali la consegna dell'area di cantiere libera da vincoli; il versamento degli anticipi contrattuali; violazioni di specifici obblighi determinativi della temporanea impossibilità di prosecuzione dei lavori, servizi, forniture, quali le sospensioni disposte dalla direzione lavori per provvedere ad emendare vizi del progetto tecnico redatto dall'ente committente o negligenza imputabile a quest'ultimo, ovvero ritardi del committente nell'acquisizione dei necessari provvedimenti amministrativi; i ritardi nei pagamenti degli acconti o degli importi previsionali (Cass., sez. 5, 30 novembre 2011, n. 25499).

31.3. Questa Corte (Cass., n. 25499 del 2011, cit.) ha, poi, provveduto ad alcune precisazioni, che si fondano sul D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6; in particolare, il Tuir, art. 6, comma 2, prevede che "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti". Pertanto, la questione relativa alla imponibilità delle somme riscosse dal contribuente a titolo risarcitorio non può prescindere mai dall'accertamento in ordine alla natura del pregiudizio che l'importo ricevuto ha la funzione di indennizzare, dovendo il giudice di merito verificare se la dazione di tali somme trovi o meno la sua causa nella funzione di riparare la perdita di un reddito, potendo solo in tale caso affermarsi la tassazione della relativa indennità. Deve, dunque distinguersi tra "danno emergente", evidenziato dal confronto statico tra la situazione patrimoniale del danneggiato rilevata prima e dopo l'illecito contrattuale, e "lucro cessante" consistente nella mancata percezione dei guadagni che sarebbero stati ritratti in mancanza della condotta inadempiente; di conseguenza, sono assoggettabili alla disciplina del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2 (ora Tuir, art. 93, comma 2), solo quelle pretese risarcitorie avanzate dall'appaltatore volte a compensare il mancato conseguimento dei guadagni futuri (mancato utile), non anche quelle rivolte esclusivamente ad indennizzare i maggiori costi delle categorie di lavoro (materiali, manodopera, noli), derivanti da immobilizzazioni di mezzi ed attrezzature o da fermo cantiere,

ovvero l'inutilizzabilità o perdita di beni destinati all'esecuzione contrattuale, o ancora i maggiori oneri finanziari, sofferti dall'appaltatore in conseguenza dell'inadempimento dell'ente committente. Pertanto, questa Corte ha distinto l'ipotesi delle maggiorazioni del prezzo (per incremento dei costi dei materiali o della manodopera per il quale è previsto il meccanismo della revisione dei prezzi), che vanno inserite all'interno del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2, con assoggettamento a tassazione nell'anno della richiesta dell'appaltatore, sia pure nella misura forfettaria del 50%, dalle pretese risarcitorie dell'appaltatore. Se trattasi, dunque, di richieste dell'appaltatore, che esulano dalle pretese di maggiorazione del prezzo, ma che si fondano o su richieste di indennizzi, fondate sull'esercizio legittimo di facoltà concessa alla stazione appaltante, come nelle ipotesi di recesso del committente di cui all'art. 1671 c.c., o di scioglimento del contratto di appalto in dipendenza di fatti non imputabili ad alcuna delle parti, ex art. 1672 c.c., o su richieste di risarcimento danni, fondati su illeciti contrattuale del committente, come nell'ipotesi di illegittima sospensione dell'esecuzione contrattuale disposta dalla stazione appaltante fuori dei casi previsti dalla legge o solo per ovviare al proprio comportamento negligente, per errori di progettazione, ovvero nelle ipotesi di ritardo colpevole nella liquidazione di somme dovute per anticipazioni, corrispettivi in acconto o revisione prezzi, o nella ipotesi di violazione dei doveri di cooperazione (ritardata omessa consegna dell'area nel termine oppure il ritardo o la mancata verifica dell'opera o il mancato compimento delle operazioni di collaudo nel termine fissato dal capitolato), trova applicazione la disciplina di cui al Tuir, art. 93, comma 2 (vecchio Tuir, art. 60, comma 2), con l'assoggettabilità tassazione nella misura del 50%, nell'anno della richiesta dell'appaltatore, solo per le somme "corrisposte a titolo risarcitorio che abbiano funzione surrogatoria della perdita reddituale ", e non anche quelle che "hanno esclusivamente funzione integrativa del patrimonio danneggiato dall'illecito contrattuale". Resta il principio per cui grava sul contribuente l'onere della prova ex art. 2697 c.c., che il risarcimento richiesto non ha funzione sostitutiva del reddito, anche per il principio di vicinanza alla prova. E' necessario, che il giudice di merito individui, nell'ambito delle pretese aventi natura risarcitoria-indennitaria, quelle intese ad ottenere il recupero di mancati guadagni, assoggettabile alla disciplina del Tuir, art. 60, comma 2, da quelle volte invece ad ottenere la reintegrazione del patrimonio dell'impresa leso dall'illecito contrattuale contestato al committente, in ordine alle quali tale disciplina tributaria non trova applicazione.

Le affermazioni della giurisprudenza di legittimità, sono state poi confermate anche successivamente, quando questa Corte ha affermato che, in tema di redditi d'impresa, l'iscrizione nel registro contabilità di una riserva d'appalto relativa a lavori di cui il contribuente appaltatore abbia dimostrato, come suo onere, l'estraneità al contratto, integra una domanda di ulteriori compensi e comporta una mera possibilità di futuri e maggiori redditi, i quali, non essendo certi, non rilevano, neppure nella misura del 50 per cento, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 60 (ora art. 93), ai fini della determinazione del reddito imponibile, che avverrebbe, altrimenti, in contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva del soggetto passivo (Cass., sez. 5, 27 maggio 2015, n. 10938). Si è, infatti, nuovamente ribadito che la domanda formulata dall'impresa appaltatrice con la riserva iscritta in contabilità, come "pretesa di compensi di natura extracontrattuale", sottrae il maggiore importo richiesto dall'ambito di applicazione della norma tributaria, in quanto difetta lo stesso requisito di " certezza" del diritto vantato, oltre che le condizioni di obiettiva determinabilità. In tale ipotesi, si

è in presenza di mere richieste di modifica del contratto che, risolvendosi in una novazione oggettiva del negozio, richiede una nuova manifestazione di volontà negoziale (atto di sottomissione; atto aggiuntivo) che, con riferimento al committente, può provenire esclusivamente dall'organo competente a deliberare l'assunzione degli impegni di spesa. Pertanto, in caso di pretese derivanti da lavori che non trovano titolo in specifica disposizione di legge o in clausole contrattuali, l'iscrizione della riserva, con la richiesta di maggiori compensi, integra una "mera speranza" dell'appaltatore, confinata nelle ipotesi di una "mera possibilità" del futuro conseguimento di maggiori redditi, per tale ragione esclusa dall'applicabilità, sia pure nella misura ridotta del 50%, di cui al Tuir, art. 93, comma 2 (vecchio Tuir, art. 60, comma 2).

32. La dottrina maggioritaria è giunta alle medesime conclusioni della giurisprudenza di legittimità; in particolare, si è evidenziato che le riserve non sono automaticamente equiparabili alle maggiorazioni di prezzo, la cui richiesta produce emersione di redditi Tuir ex art. 60, comma 2 (in precedenza D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 63, comma 2). Le riserve, infatti, non sono corrispettivo o maggiorazioni di corrispettivo, ma piuttosto una posta di contabilità di cantiere prevista nell'ambito di una specifica procedura amministrativa. Le riserve servono a reintegrare l'appaltatore degli oneri sostenuti in occasione di lavori non contrattualizzati, in una logica sostanzialmente indennitaria. Le cause che danno luogo alla posizione delle riserve, secondo la dottrina, sono tecnicamente complesse ed opinabili, frutto di valutazioni soggettive, non riscontrabili con parametri oggettivi o dati standard. Le riserve sono collegate ad eventi innominati, opinabili e complessi, con la precisazione che la contabilità di cantiere non è "una macchina miracolosa", capace di trasformare "riserve" in "redditi". La circostanza che quanto prelevato in più, nella misura del 50%, potrebbe poi essere restituito successivamente con il meccanismo delle "sopravvenienze passive" o dei rimborsi, potrebbe compromettere la stessa capacità dell'appaltatore a portare a termine l'opera. Si è fatto riferimento alle riserve come "un legittimo sfogo" consentito all'appaltatore, costretto al completamento dell'opera dal prevalere l'interesse pubblicistico sull'interesse privato o alla remunerazione. Peraltro, si è anche evidenziato che l'Amministrazione finanziaria non ha mai sostenuto la tesi che la semplice apposizione di riserve perfezionasse presupposto dell'imposizione; anzi, pur valorizzando il ruolo delle riserve, ha sempre distinto tra "riserve" che hanno a monte un fondamento reddituale e "riserve" che non lo hanno.

Si è superata anche la presa di posizione del SECIT che, nelle relazioni al Ministro delle finanze sull'attività svolta nel 1989 e nel 1990 fa menzione dell'orientamento interpretativo manifestato a proposito di alcune verifiche fiscali, di ritenere concorrenti al reddito imponibile le riserve di cantiere, nella misura del 50%.

Si è chiarito, infatti, in dottrina, che il Tuir, art. 60, comma 2, all'epoca vigente, non può consentire un sovvertimento dei principi generali di determinazione del reddito, ed è in contrasto palese ed inaccettabile con il principio di competenza, di cui al Tuir, art. 75, sicchè non può esistere un principio di tassazione delle, richieste fatte dall'imprenditore, indipendentemente dal loro fondamento giuridico. Le richieste dell'appaltatore che non trovano fondamento nella legge o nel contratto, come accade invece per le maggiorazioni di prezzo, assumono rilevanza giuridica se e quando saranno accettate dal committente, altrimenti restando nell'alveo delle semplici pretese unilaterali, suscettibili di assumere la natura di

corrispettivo solo a conclusione di una complessa procedura di accertamento è sempre, appunto, che siano riconosciute la stazione appaltante.

In dottrina, la differenza che eccede il decimo, a norma dell'art. 1664 c.c., va considerata maggiorazione di prezzo assimilabile ai redditi conseguiti, sicchè può essere valutata ai sensi del Tuir, art. 60, comma 2, con la tassazione al 50% nell'anno della richiesta. Si evidenzia, che nella risposta del sottosegretario alla interrogazione parlamentare, in data 27 maggio 2009, si è chiarito che "rientrano nell'ambito applicativo del Tuir, art. 93, comma 2, ad esempio, le richieste di maggiorazione previste dall'art. 1664 c.c. al verificarsi "di circostanze imprevedibili" o di "difficoltà di esecuzione derivanti da cause geologiche, idriche e simili che rendano notevolmente più onerosa la prestazione". Ovviamente, nel caso che tali maggiorazioni vengano accettate senza riserva dal committente esse vengono assunte per l'intero importo accordato. Con riferimento alle varianti in corso d'opera, invece, nella risposta del sottosegretario Luigi Casero, si precisa che nella normalità dei casi le varianti si inseriscono nell'ambito contrattuale e, dunque, danno luogo ad una pretesa non ancora definita, ma pur sempre dotata di un minimo di concretezza e che, quindi, cautelativamente il legislatore compra 50%. Al contrario, le maggiorazioni non richieste in applicazione delle previsioni stabilite nel contratto originario o nella legge assumono rilevanza fiscale solo se certe nell'esistenza e determinabili in modo obiettivo nell'ammontare, coerentemente con il principio generale di competenza di cui al Tuir, art. 109, comma 1. Richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera, esulano dall'ambito di applicazione della norma in esame, sostanziandosi in proposte di modifica del contratto che, in quanto tali, non assumono rilevanza fino a quando non siano accettate della controparte. Con riferimento, invece, alle pretese di carattere risarcitorio, esse non possono essere ricomprese in una nozione sia pure lata di prezzo, perchè prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto e dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore.

Anche nello studio dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma del 9 dicembre 2009, si chiarisce che le riserve dell'appaltatore (claims) possono essere ritenute quali componenti dei ricavi di commessa, solo qualora le trattative con il committente abbiano raggiunto una fase avanzata, per cui si può ritenere altamente probabile che il committente accetti la richiesta ed il relativo ammontare sia ragionevolmente determinabile con una certa attendibilità.

Nella Circolare dell'Agenzia delle entrate 22 settembre 1982, n. 36, si conviene sulla circostanza che nel caso in cui l'appaltatore avanzi delle richieste non basate su disposizioni di legge o clausole contrattuali, ma miranti ad ottenere una modificazione di quanto originariamente previsto nel contratto, si è fuori dall'ipotesi di cui al D.P.R. n. 597, art. 63, in quanto "si sostanzia nella proposta di un contratto modificativo che non può assumere rilevanza sin quando non sia accettato dalla controparte".

Per la dottrina, in particolare, non rientrano nell'ambito di applicazione del Tuir, art. 93, comma 2, le richieste dell'appaltatore per il pagamento di somme relative a fatti non collegati a disposizioni specifiche di legge nè dipendenti da clausole contrattuali, quali, a titolo esemplificativo: a) le richieste di risarcimento del danno; b) le somme pretese del

prolungamento delle attività di cantiere oltre i termini stabiliti; c) le attività eseguite oltre le previsioni contrattuali che non siano state specificamente richieste dal committente, ma che siano state comunque rese dall'appaltatore.

33. Il giudice d'appello, nel confermare la legittimità della ripresa a tassazione di alcune delle riserve di cantiere, non si è conformato ai principi di legittimità sopra enunciati; in particolare, con riferimento agli uffici giudiziari di Pescara, non ha tenuto conto dell'intervenuto annullamento in via di autotutela da parte dell'Agenzia delle entrate. Quanto alla ripresa n. 5, relativa all'ospedale Bonomo di Andria, l'assoggettabilità tassazione, sia pure nella misura del 50%, nell'anno 2003, è stata ritenuta fondata sulla base della "sospensione dei lavori"; le medesime motivazioni sono state addotte anche con riferimento al rilievo n. 6, relativo al porto di Monopoli, al rilievo n. 20, con riferimento alla statale 16 Adriatica Polignano-Bari; come pure con riferimento al rilievo n. 25 IACP; in tutte queste ipotesi, trattandosi di riserve iscritte dall'appaltatore a seguito della sospensione dei lavori disposta dalla stazione appaltante, non si è in presenza di maggiorazioni di prezzo, di cui al Tuir, art. 60, comma 2 (ora Tuir, art. 93, comma 2), ma di pretese risarcitorie, con l'ulteriore distinguo tra voci relative al "danno emergente" e voci relative al "lucro cessante", ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6.

In relazione al rilievo n. 21 (Strada regionale 6 Canosa), le riserve riprese a tassazione sono relative alla contestazione di Euro 595.000,00, per maggiori oneri finanziari pagati per indennità di esproprio, resisi necessari a seguito di variante d'opera; tali spese, pur dovendo essere pagate dalla stazione appaltante, sono state invece anticipate dall'ATI per ragioni di speditezza dell'attività. Anche in questo caso non si tratta di maggiorazioni di prezzi, per come esplicitato nei paragrafi precedenti, ma di voce indennitaria, dovendosi anche in questo caso distinguere tra poste sostitutive di reddito, tassabili, e poste reintegratorie della situazione del danneggiato, D.P.R. n. 917 del 1986 ex art. 6.

33. Con il trentunesimo motivo la ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata infondatezza e illegittimità del rilievo n. 9 dell'impugnato avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62 e art. 74, comma 2". La società aveva dedotto l'erronea ripresa a tassazione dell'importo di Euro 13.305,00 relativo all'acquisto di confezioni natalizie, non essendo condivisibile la tesi dell'Agenzia per cui tali spese dovevano essere qualificate come "di rappresentanza". Su tale questione non v'è stata alcuna pronuncia del giudice d'appello, benchè la società, dopo la sfavorevole decisione di prime cure, abbia riproposto le stesse identiche difese nel successivo processo d'appello, proponendo appello incidentale sul punto.

34. Con il trentaduesimo motivo di impugnazione la ricorrente si duole del "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante il documentato esborso per l'acquisto di confezioni natalizie".

35. Con il trentatreesimo motivo la ricorrente lamenta il "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 62 e art. 74, comma 2, in relazione al rilievo n. 9 dell'impugnato avviso di accertamento". Per la ricorrente, le confezioni natalizie acquistate dalla società sarebbero state elargite in via esclusiva ai propri dipendenti e, in particolare, alle due categorie di dipendenti assunte con contratto di dirigenti ed impiegati.

35.1. I motivi trentunesimo, trentaduesimo e trentatreesimo di ricorso principale, che vanno trattati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono fondati.

Effettivamente, sulla questione relativa al rilievo n. 9 dell'avviso di accertamento, con riferimento alla ripresa tassazione dell'importo di Euro 13.305,00, relativo all'acquisto di confezioni natalizie, non v'è stata alcuna pronuncia da parte del giudice d'appello. Nè è possibile per questa Corte pronunciare ai sensi dell'art. 384 c.p.c., dovendosi procedere ad una nuova valutazione degli elementi di fatto in atti.

36. Con il trentaquattresimo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "nullità della sentenza d'appello per l'omessa pronuncia sulla denunciata infondatezza e illegittimità della sanzione irrogata con l'avviso di accertamento per la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 1".

37. Con il trentacinquesimo motivo la ricorrente si duole del "vizio di omessa motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto decisivo riguardante l'assenza di colpa nelle violazioni ipotizzate dall'avviso di accertamento".

38. Con il trentaseiesimo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta il "vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 1".

38. I motivi trentaquattresimo, trentacinquesimo e trentaseiesimo di ricorso principale restano assorbiti, in conseguenza dell'accoglimento dei motivi ventinovesimo, trentesimo, trentunesimo, trentaduesimo e trentatreesimo.

39. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1". L'Agenzia delle entrate aveva proposto appello avverso la sentenza di prime cure per sette motivi riguardanti: a) l'erroneo annullamento dei recuperi relativi al 50% delle riserve iscritte nei registri di contabilità dei lavori in corso di esecuzione; b) l'indebito annullamento del rilievo n. 1, riguardante il recupero a tassazione della somma di Euro 3.180.873,00 liquidata favore della contribuente con lodo arbitrale emesso in data 24 febbraio 2003; c) illegittimo annullamento dei rilievi numeri 16, 23, 26, 31 e 29, concernenti il calcolo delle rimanenze finali di alcuni cantieri; d) illegittimo annullamento dei rilievi numeri 7 e 24; e) illegittimo annullamento dei rilievi numeri 2, 10 e 30, riguardanti l'indebita deduzione di spese per compensi professionali non di competenza dell'esercizio; f) l'erroneo annullamento dei recuperi concernenti interessi attivi non contabilizzati (rilievi numeri 8 e 13/parte); g) illegittimità della condanna alle spese.

40. Con il secondo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce "l'omessa motivazione circa un fatto decisivo della causa, che ha formato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1". L'Agenzia delle entrate ha appellato la sentenza di primo grado nella parte in cui ha annullato i rilievi numeri 4, 5, 6, 14, 15, 17, 18, 21, 25, 26/parte, 28 e 29/parte, dell'avviso di accertamento, riguardanti l'omessa contabilizzazione del 50% delle riserve iscritte nel registro di contabilità, in

violazione del Tuir, art. 60, comma 2. La Commissione provinciale ha annullato i rilievi numeri 4, 5, 6, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 25, 26 parziale, 28 e 29 parziale, dell'avviso di accertamento impugnato. La Commissione regionale, pur avendo condiviso le ragioni di diritto poste a fondamento dell'appello dell'Ufficio, concernente la tassazione dei maggiori crediti pretesi in base alle riserve avanzate della contribuente in relazione ai lavori appaltati, ha però applicato tale principio solo ad una parte delle riserve alle quali si riferiva la pretesa fiscale dell'Agenzia, omettendo qualsiasi motivazione in relazione a tutte le altre riserve di cui all'avviso di accertamento.

40.1. Il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate è fondato.

40.2. Invero, il giudice d'appello ha omesso di pronunciare su tutte le questioni indicate dall'Agenzia delle entrate nell'atto di appello incorrendo così nel vizio di omessa pronuncia oltre che nell'omesso esame di fatti decisivi, con riferimento alle riserve di cantiere.

Con riferimento al lodo arbitrale, deve affermarsi che, in tema di determinazione del reddito d'impresa, la sopravvenienza attiva costituita dal credito derivante da un lodo arbitrale deve ritenersi maturata al momento della sottoscrizione del lodo, e non già a quello del deposito, atteso che dalla data della sottoscrizione, ai sensi dell'art. 823 c.c., u.c. - comma aggiunto dalla L. n. 28 del 1983, art. 2 -, il lodo ha efficacia vincolante tra le parti ed il credito diviene, pertanto, elemento costitutivo del reddito del contribuente (Cass., sez. 5, 1 aprile 2003, n. 4965; Cass., sez. 1, 16 ottobre 1974, n. 2874).

41. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, che si atterrà al seguente principio di diritto: "In tema di redditi di impresa, in caso di opere, forniture e servizi ultrannuali, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 93, comma 2, (prima D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60), costituiscono maggiorazioni di prezzo, assoggettabili a tassazione in misura non inferiore al 50 %, già al momento della richiesta, stante la certezza della pretesa, in quanto sorte dalla legge o dal contratto, i redditi derivanti da proventi accessori al contratto (vendita di materiali non impiegati), i corrispettivi per servizi aggiuntivi e gli aumenti o le diminuzione del costo dei materiali o della manodopera, tali da determinare un aumento o una diminuzione superiore al decimo del prezzo complessivo convenuto, ex art. 1664 c.c.; non possono essere, invece, assoggettate a tassazione nell'anno della richiesta, in misura non inferiore al 50 %, non rientrando tra le maggiorazioni di prezzo, in assenza del requisito della certezza, le pretese relative alle "riserve di cantiere", sia quelle per maggiori compensi fondate su "varianti" in corso d'opera, che si sostanziano in mere proposte di modifica del negozio, sia quelle di carattere risarcitorio, che mirano unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore" e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie i motivi ventinovesimo, trentesimo, trentunesimo, trentaduesimo e trentatreesimo di ricorso principale; dichiara assorbiti i motivi trentaquattresimo, trentacinquesimo e trentaseiesimo; rigetta i restanti; accoglie il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale

della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 7 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza