Sentenza del 02/05/2022 n. 13712 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 1500/34/2014 depositata in data 21/3/2014 la Commissione tributaria regionale della Lombardia, previa riunione, accoglieva gli appelli proposti il 26.3.2013 e 9.5.2013 dall'Agenzia delle Entrate e rigettava l'appello proposto il 10.4.2013 dalla società S. Produzione Idrogeno Ossigeno S.r.l. avverso la sentenza n. 232/18/12 della Commissione tributaria provinciale di Milano.

2. La decisione di primo grado, a sua volta, aveva riunito e parzialmente accolto i ricorsi introduttivi aventi ad oggetto cinque avvisi di accertamento - nn. (---) - per II.DD. e IVA e accessori relativi agli anni di imposta 2003, 2004 e 2005. Il giudice di prime cure, tra l'altro, relativamente all'anno di imposta 2003, riconosceva la fittizietà dei costi per Euro 3.450.000,00 ripresi a tassazione in dipendenza di operazioni ritenute inesistenti in relazione alla fattura n. (---) emessa a seguito di scomputo dell'acconto dal subappaltatore (---) AG, società di diritto svizzero, su un valore complessivo del subappalto di Euro 10.000.000,00, nel quadro dell'appalto stipulato con Fischer s.p.a. di complessivi Euro 25.0000.000,00, per l'esecuzione di attività di progettazione.

3. Le parti proponevano appelli contro la sentenza, in relazione ai rispettivi capi di soccombenza e la CTR, previa riunione, accoglieva i due appelli dell'Agenzia, rigettando quello della società. Venivano così confermate, per le parti che qui interessano in quanto ancora materia contesa, la citata ripresa a tassazione dei costi fittizi o afferenti ad operazioni inesistenti di cui alla fattura n. (---) per Euro 3.450.000,00 emessa dalla (---) AG per attività di progettazione, la ripresa per II.DD. relativa a perdite su crediti per Euro 1.299.183,91 di cui all'avviso di accertamento n. (---), la ripresa IRES per indebita variazione in diminuzione del reddito di impresa 2004 concernente l'accantonamento nel fondo rischi "diversi" per Euro 2.500.000,00 di cui all'avviso di accertamento n. (---), la ripresa IVA per Euro 299.837,00 relativa all'anno di imposta 2005 conseguente alla rettifica della dichiarazione IVA di cui all'avviso di accertamento n. (---) e la ripresa IRES a titolo di sopravvenienze passive indeducibili di cui all'avviso n. (---) - anno di imposta 2003 - limitatamente ad Euro 231.862,40.

4. Avverso tale decisione la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi, alcuni dei quali scomposti in molteplici sotto-censure, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

5. Preliminarmente va scrutinata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, articolata dall'Agenzia delle Entrate per violazione del principio di chiarezza espositiva e per riproposizione di mere questioni di fatto. La prospettata inammissibilità è condivisa dal sostituto Procuratore Generale, per assoluta mancanza di chiarezza espositiva, in presenza di svariate ripetizioni contenute nel ricorso lungo 644 pagine, spesso scritte a stampatello maiuscolo con una minima interlinea, talvolta in neretto e con sottolineature che ne pregiudicano la lettura. La difesa, in sede di discussione all'udienza pubblica ha insistito nondimeno per l'esame della causa nel merito. La Corte, complessivamente considerato il tenore del caotico e prolisso ricorso, al limite dell'inammissibilità, ritiene sufficientemente comprensibile l'apparato difensivo, fermo restando che l'argomento della mera riproposizione di questioni di fatto non può che essere scrutinato unitamente alle singole censure.

6. Con un'iniziale doglianza, numerata "O" in ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la nullità della sentenza impugnata con riferimento al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 per l'assenza di concisa o sommaria esposizione dei fatti, di una minimale descrizione dello svolgimento del processo, anche con riferimento alle decisioni, domande, difese e prove offerte delle parti, in sostanziale apparenza della motivazione, anche per il suo essere approssimativa, erronea, carente.

7. La doglianza è innanzitutto inammissibile laddove denuncia una sostanziale insufficienza della motivazione senza tener conto del mutato quadro normativo processuale derivante dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis alla presente fattispecie considerato che la sentenza impugnata è stata depositata il 21 marzo 2014.

Il mezzo è infondato, inoltre, nella parte in cui fa riferimento all'apparenza della motivazione, poichè la sentenza impugnata contiene una adeguata sintesi del fatto, la prospettazione delle difese delle parti, l'identificazione dei motivi di appello e la risposta logica datane compone una motivazione che certamente soddisfa il minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014).

8. Con il primo motivo di ricorso viene dedotta la nullità della sentenza - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - per violazione degli artt. 277, 273 e 274 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 35, 36 e 59 per l'error in procedendo commesso dalla CTR nel non aver dichiarato nulla la decisione di primo grado la quale, in assenza di riunione, aveva mancato di assicurare la trattazione congiunta dei singoli ricorsi proposti dalla contribuente e tra loro connessi.

Con il secondo motivo - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - si prospetta la nullità della sentenza d'appello per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 35, 36 e 59, artt. 132 e 133 c.p.c., art. 119 disp. att. c.p.c. per l'error in procedendo commesso dalla CTR avendo mancato di decidere su tutte le domande e i ricorsi che precludeva l'emissione della sentenza n. 232/18/12 non definitiva e limitata solo ad alcune domande, così come avendo errato il giudice di prime cure per aver scelto di decidere i complessivi ricorsi proposti dalla società con due distinte e coeve sentenze (nn. 232 e 233/18/12).

Con il terzo motivo viene lamentata la nullità della sentenza - ex art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. - per violazione degli artt. 277, 273 e 274 c.p.c., 35, 36 e 59 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per l'error in procedendo commesso dalla CTR nell'aver mancato di riconoscere la violazione del diritto di difesa in capo alla contribuente dal momento che in primo grado sarebbe stata necessaria un'unica pronuncia su tutte le domande e i ricorsi, da riunire in un unico giudizio, i quali precludevano l'emissione di più sentenze, nn. 232 e 233/18/12 in primo grado; comunque, il giudice d'appello avrebbe dovuto porre rimedio a tale stato di cose riunendo i giudizi d'appello avverso le due suddette sentenze, appelli al tempo pendenti avanti alla medesima CTR. Con il quarto motivo di ricorso viene dedotta la nullità del giudizio e della sentenza impugnata - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, commi 2, artt. 10, 14, 18, 19, 24, 29, 35, 36, 49, 55, 59 e 61, artt. 101, 102, 132, 156 e 159 c.p.c., artt. 3, 53 Cost. e art. 111 Cost., comma 2, artt. 117, 118, 121, 122, 127 e 129 TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40 bis in quanto la CTR ha posto a base della propria decisione (come già la CTP con sentenza n. 232/18/12) solo uno dei due accertamenti "di primo livello", l'avviso di accertamento n. 341 e non anche gli ulteriori atti impositivi, decisi dalla sentenza di prime cure n. 233/18/12 oggetto di separato appello non riunito, nonostante si trattasse di atti connessi che richiedevano la trattazione e decisione in simultaneus processus con un'unica sentenza; in ogni caso, la sentenza impugnata sarebbe stata pronunciata in assenza di litisconsorti necessari; inoltre, quanto all'avviso di accertamento (---), il giudizio si è sarebbe svolto in assenza di uno dei destinatari dell'atto impositivo, " D.A.G. nella qualità di rappresentante legale di S. Industrie Srl cessata per fusione per incorporazione nel soggetto S. Produzione Idrogeno Ossigeno S.r.l." (cfr. p.196 ricorso).

9. I motivi di ricorso nn. 1, 2, 3 e 4 devono essere esaminati congiuntamente, in quanto connessi, relativi alla denuncia di error in procedendo in quanto il giudice d'appello non avrebbe dichiarato nulla la sentenza di primo grado nonostante il fatto che il giudice di prime cure non avesse riunito i ricorsi connessi, nè fossero stati riuniti gli appelli proposti avverso le sentenze di CTP n. 232 e 233/18/2012, e sono infondati.

Non si riscontra la supposta violazione del simultaneus processus. Va premesso che la trattazione dei ricorsi e decisione è avvenuta contemporaneamente in primo grado attraverso le sentenze n. 232 e 233/18/2012 sui plurimi ricorsi introduttivi riuniti ed istruiti congiuntamente. Il giudice d'appello ha anche accertato che le parti in causa di tutti i ricorsi, così congiuntamente trattati e decisi, hanno potuto esercitare i diritti di difesa ed esporre compiutamente in diritto e nel merito le proprie deduzioni e contestazioni, nè in ricorso viene evidenziato in modo circostanziato di quali argomenti difensivi sarebbe stato precluso l'esercizio in concreto, salvo quanto segue.

10. Non è condivisibile la deduzione contenuta nel ricorso secondo cui gli accertamenti "di primo livello" dovevano essere decisi in primo grado necessariamente con un'unica sentenza. Non sussiste alcun litisconsorzio necessario, tenuto conto del fatto che ratione temporis nella presente fattispecie non si applica il D.L. 31 maggio 2010, n. 781, art. 35 il quale ha introdotto nuove disposizioni in tema di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale e, segnatamente, l'art. 40-bis "Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale" nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Solo a partire dall'introduzione

dell'unicità dell'atto di accertamento ha fatto da naturale corollario la previsione del litisconsorzio necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito e la società o ente consolidante, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento.

Nessuna violazione del litisconsorzio necessario inoltre sussiste con riferimento all'unica individuata presunta violazione del diritto di difesa, quanto all'avviso di accertamento (---) con riferimento alla S. Industrie S.r.l., tenuto conto che la S. Produzione Idrogeno S.r.l. si è pacificamente costituita sin dal primo grado anche quale incorporante la Sapio industrie S.r.l. che aveva presentato l'originaria dichiarazione oggetto di rettifica.

11. Non sussiste inoltre un rapporto di pregiudizialità tra gli avvisi "di primo livello" - ossia l'avviso di accertamento n. (---) e gli ulteriori atti impositivi, decisi dalla sentenza di prime cure n. 233/18/12 oggetto di separato appello non riunito - tale da imporre la decisione con un'unica sentenza, e ciò sulla base delle stesse allegazioni contenute in ricorso, data la diversità delle riprese e dei presupposti oggetto di imposta. Ad abundantiam, il fatto è confermato anche dall'autonoma decisione da parte di Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 21828 del 2020 sentenza resa inter partes e da ritenersi qui trascritta - originata dagli atti di accertamento con i quali, ai fini IRPEG, IRES, IRAP ed IVA, era stato rettificato, per gli anni di imposta 2004 e 2005, il reddito complessivo globale della società dichiarato in qualità di consolidante, mediante il recupero a tassazione degli interessi attivi maturati su un finanziamento infruttifero elargito ad una società tedesca controllata per intero dalla beneficiante.

12. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 - la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, artt. 35, 36, 49, 53, 54 e 61, art. 2909 c.c., art. 329 c.p.c., comma 2 e art. 346 c.p.c. e dei principi di unità e di consumazione dell'impugnazione per non aver dichiarato inammissibile l'appello successivo dell'Agenzia del 9.5.2013, da qualificarsi "incidentale", tenuto conto che l'Amministrazione finanziaria aveva già proposto appello "principale" il 26.3.2013 e che l'appello "incidentale" ha riguardato capi della sentenza gravata diversi da quelli già oggetto dell'appello "principale", con conseguente error in procedendo, avendo la CTR mancato di rilevare il giudicato interno conseguente all'inammissibilità dell'impugnazione "incidentale".

13. Il motivo, con cui si censura la sentenza per aver accolto, anzichè dichiarare inammissibile l'appello "incidentale" dell'Agenzia, in quanto la contribuente ritiene consumato il potere di proporre impugnazione per effetto la proposizione dell'anteriore appello in data 26.3.2013, è infondato. La Corte non ignora e condivide il principio di diritto invocato da parte contribuente secondo il quale "La proposizione del ricorso principale per cassazione determina la consumazione del diritto di impugnazione, con la conseguenza che il ricorrente, ricevuta la notificazione del ricorso proposto da un'altra parte non può introdurre nuovi e diversi motivi di censura con i motivi aggiunti, nè ripetere le stesse censure già avanzate con il proprio originario ricorso mediante un successivo ricorso incidentale, che, se proposto, va dichiarato inammissibile, pur restando esaminabile come controricorso nei limiti in cui sia rivolto a contrastare l'impugnazione avversaria." (Cass. Sez. U, Sentenza n. 2568 del 22/02/2012, Rv. 621555 - 01; conforme Cass. Sez. 1, Sentenza n. 9993 del 16/05/2016, Rv. 639741 01). Tuttavia,

nel presente caso non di consumazione del potere di ricorrere per Cassazione si tratta, bensì del potere di proporre appello avverso la decisione di primo grado, atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello tributario, rivolto ad ottenere il pieno riesame della causa nel merito (Cass. n. 12826/2017; Cass. n. 27579/2018).

La questione oggetto di censura deriva dal fatto che l'appello principale del 26.3.2013 è stato proposto dalla Direzione Regionale Lombardia, mentre l'appello incidentale del 9.5.2013 è stato proposto dalla Direzione Provinciale di Monza e della Brianza.

14. Al proposito va rammentato che in tema di contenzioso tributario, a seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle entrate, divenuta operativa dal 1 gennaio 2001, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, per effetto della quale deve ritenersi che la legittimazione "ad causam" e "ad processum" nei procedimenti introdotti successivamente alla predetta data spetti esclusivamente all'Agenzia complessivamente intesa (Cass. Sez. U, Sentenza n. 3116 del 14/02/2006, Rv. 587608 - 01). Tutto ciò che riguarda l'articolazione organizzativa interna dell'Agenzia fiscale è processualmente irrilevante, dovendo l'attività difensiva essere riferita all'Agenzia fiscale quale complessiva persona giuridica di diritto pubblico e non al singolo ufficio periferico (Cass. Sez. 6 - 5, Decreto n. 19828 del 04/10/2016).

15. E' per tale ragione che la nuova realtà ordinamentale, caratterizzata dal conferimento della capacità di stare in giudizio agli uffici periferici dell'Agenzia, in via concorrente e alternativa rispetto al direttore, consente di ritenere che la notifica della sentenza di merito, ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione, e quella del ricorso per cassazione possano essere effettuate, alternativamente, presso la sede centrale dell'Agenzia o presso i suoi uffici periferici, in tal senso orientando l'interpretazione sia il principio di effettività della tutela giurisdizionale, il quale impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità, sia il carattere impugnatorio del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 1954 del 29/01/2020, Rv. 656778 - 01).

16. Piuttosto, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 60 sancisce che "L'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine di impugnazione stabilito dalla legge". Da tale espressa delimitazione si desume a contrario che l'appello è riproponibile se non sia intervenuta la declaratoria di inammissibilità e non sia ancora decorso il termine per impugnare la sentenza. Nel caso in esame, al momento del secondo appello (9.5.2013) non era stato dichiarato inammissibile il primo - proposto lunedì 26.3.2013 - ed è incontroverso il fatto che non fosse decorso il termine per appellare la sentenza della CTP, depositata il 24.9.2012. Inoltre, nessun problema di coordinamento pone il contenuto dei due appelli: è acquisito il fatto che l'appello "principale" proposto dalla Direzione Regionale Lombardia ha riguardato gli anni di imposta 2004 e 2005, mentre l'appello "incidentale" del 9.5.2013 proposto dalla Direzione Provinciale di Monza e della Brianza è stato diretto ad ottenere la conferma degli avvisi di accertamento nn. (---) e (---) per l'anno di imposta 2003.

17. Con il sesto macro-motivo - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 - si prospetta la violazione e falsa applicazione di legge e la nullità della sentenza d'appello con riferimento alla

ripresa a tassazione dei costi fittizi o afferenti ad operazioni inesistenti di cui alla fattura n. (---) per Euro 3.450.000,00 emessa dalla (---) AG per attività di progettazione, articolato in nove sub censure: 1) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7, 35, 36 e 61, artt. 132 e 276 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. per non aver adeguatamente sintetizzato i motivi di appello ed esplicitato le ragioni di autonoma adesione alla decisione di primo grado, iuxta alligata et probata; 2) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 per assenza dell'essenziale contenuto autonomo della decisione impugnata; 3) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., art. 75 (ora 109) TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 54 per mancata corretta applicazione dell'onere della prova; 4) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., art. 75 (ora 109) TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 54 per aver la CTR basato il rigetto della prospettazione della contribuente unicamente sul ritenuto inadempimento all'onus probandi; 5) agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., art. 75 (ora 109) TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21 e 54 ritenendo che gli elementi probatori posti dalla CTR a fondamento della propria decisione fossero concordanti, ma non anche gravi e precisi; 6) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. per violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., art. 75 (ora 109) TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 54 in ragione dell'erronea qualificazione come elementi probatori o indizi certi e concordanti, come pure di elementi o presunzioni gravi, precisi e concordanti, degli elementi e circostanze esposti e considerati nel motivare la conferma della ripresa; 7) ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 per non aver rispettato i requisiti contenutistici essenziali dell'atto-sentenza; 8) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., art. 75 (ora 109) TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21 e 54 per violazione del principio della doppia presunzione con riferimento al soddisfacimento dell'onere della prova; 9) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. per violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., art. 75 (ora 109) TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39, 40 e 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21 e 54 perchè i costi non potevano essere disconosciuti in quanto relativi ad operazioni effettivamente realizzate e costi effettivamente sostenuti, mentre la ritenuta anomalia, non convenienza ed irragionevolezza economica dei comportamenti della contribuente non era stata specificamente contestata e non poteva essere motivo di disconoscimento dei costi.

18. Il complesso di censure riconducibili al sesto macro-motivo, in misura rilevante sovrapponibili, evidenzia aspetti di censura tra loro connessi, tutti afferenti alla medesima ripresa (costi dipendenti dalla fattura n. (---) per Euro 3.450.000,00 emessa dalla (---) AG), ed è affetto da profili di inammissibilità e infondatezza.

Innanzitutto non vi è alcuna apparenza della motivazione, nè in assoluto con riferimento ai principi fissati dalla già citata Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014 dal momento che la motivazione sulla ripresa, articolata alle pagg.4 e 5 della sentenza impugnata, contiene una chiara sintesi delle censure e delle difese delle parti e la decisione sulle stesse poggia su di un preciso ancoraggio nel quadro istruttorio, ben al di sopra del minimo costituzionale. Inoltre, la sentenza d'appello può ben essere motivata "per relationem" senza che sia apparente la

motivazione (Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 20883 del 05/08/2019, Rv. 654951 - 01), purchè come nel presente caso il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della decisione in relazione ai motivi di impugnazione circa la fittizietà dei costi e l'inesistenza delle operazioni contestate (nel caso di specie il fatto che i contratti non rispondevano ad una logica di mercato e di economicità, vi era illogicità della caparra confirmatoria nei termini pattuiti, nonchè dei tempi e delle metodologie di fatturazione di S. verso Fischer, ecc., cfr., elementi indicati alle pp.4 e 5 motivazione sentenza), sicchè dalla lettura della parte motiva della sentenza può ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente.

19. Per il resto, va accolta l'eccezione di inammissibilità formulata dall'Agenzia nel corpo del controricorso secondo cui, dietro lo schermo della violazione di legge, dell'asserito mancato rispetto del canone dell'onere della prova e dei requisiti della prova presuntiva, la ricorrente chiede una rivalutazione della prova stessa, mentre va ribadito che la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale ed esercita un controllo sulla legalità e logicità della decisione che non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa (Cass. 28 novembre 2014 n. 25332). Ne consegue che la parte non può limitarsi a censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendovi la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti.

20. Ciò riguarda anche la supposta violazione del divieto di presunzioni di secondo grado o a catena, in quanto il giudice d'appello non ha operato sulla correlazione di una presunzione semplice attraverso un'altra presunzione semplice (cfr. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 15003 del 16/06/2017), bensì ha identificato sulla base del quadro probatorio elementi ritenuti certi, precisi e concordanti secondo un apprezzamento di fatto motivato in termini sottratti al sindacato di legittimità. Infine, non ha riscontro negli atti l'affermazione contenuta nella nona sotto-censura secondo cui la ritenuta anomalia, non convenienza ed irragionevolezza economica dei comportamenti della contribuente non sarebbe stata specificamente contestata, dal momento che come si legge alle pagg.1, 4 e 5 della parte motiva della sentenza impugnata la ripresa afferiva ad operazioni contestate come inesistenti, non solo soggettivamente ma anche oggettivamente, e i costi sono stati ritenuti inesistenti ("con riferimento alla fittizietà dei costi ripresi in sede di verifica e d'accertamento per l'importo di Euro 3.450.000,00 (...)", cfr. p.4 sentenza) prima ancora che non inerenti, e "i contratti non erano stati redatti secondo i principi di mercato (...)", ibidem.

21. Con il settimo macro-motivo la ricorrente - agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 - lamenta la violazione e falsa applicazione di legge, il vizio motivazionale e la nullità della sentenza d'appello con riferimento alla ripresa per II.DD. relativa a perdite su crediti per Euro 1.299.183,91 di cui all'avviso di accertamento n. (---), articolato in otto sotto-censure: 1) ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7, 35, 36 e 61, artt. 132 e 276 e ss. c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. per non aver adeguatamente sintetizzato i motivi di appello ed esplicitato le ragioni di autonoma adesione alla decisione di primo grado, iuxta alligata et probata; 2) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 per aver il giudice d'appello espresso una mera decisione radicalmente apodittica e del tutto mancante di motivazione o al più solo apparente; 3) in relazione all'art. 360 c.p.c.,

comma 1, n. 5 mera apparenza della motivazione per aver la CTR basato la propria decisione circa la ripresa sulla propria apodittica affermazione dell'inserimento nel fondo rischi di un credito relativo ad operazioni inesistenti e per aver fatto aggio sull'accertamento di fittizietà compiuto dal giudice di prime cure, senza una propria reale motivazione a riguardo; 4) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 mera apparenza della motivazione per aver la CTR mancato di esaminare cinque fatti decisivi quali: l'anteriorità dei crediti sottostanti alle perdite in contestazione rispetto alla "vicenda Fischer", la non contestazione dei crediti sottostanti la ripresa, comunque la documentata esistenza dei crediti de quo, il loro precedente assoggettamento a tassazione e la conseguente violazione del principio di "doppia imposizione", il fallimento della debitrice (---) con conseguente deducibilità in ogni caso delle perdite in contestazione; 5) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione degli artt. 101, 108, 163 TUIR per evidente malgoverno del canone di riparto della prova e della disciplina sulla deducibilità delle perdite, per aver ritenuto contraddittoria la sentenza di prime cure basando la decisione per un verso sull'accertamento di inesistenza delle operazioni sottese compiuto dalla CTP e, per altro verso, sulla pretesa inesistenza del credito inserito nel fondo rischi, senza considerare dirimente la già avvenuta tassazione dei crediti in contestazione, ossia dei ricavi che avevano generato le perdite in contestazione; 6) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 101, art. 108 TUIR per aver ritenuto contraddittoria la sentenza di prime cure basandosi la decisione per un verso sull'accertamento di inesistenza delle operazioni sottese compiuto dalla CTP e, per altro verso, sulla pretesa inesistenza del credito inserito nel fondo rischi, senza considerare dirimente la circostanza dell'avvenuto fallimento della società il cui inadempimento aveva generato le perdite in contestazione; 7) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., artt. 101 e 108 TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 26 e 54 per mancata corretta applicazione dell'onere della prova, avendo la CTR basato la propria decisione su presunzioni non precise, gravi e concordanti, ossia per un verso sull'accertamento di inesistenza delle operazioni sottese compiuto dalla CTP, a sua volta sulla scorta di verbali che riguardavano altro periodo impositivo ed altre e successive operazioni commerciali e, per altro verso, sulla pretesa inesistenza del credito inserito nel fondo rischi, affermazione a sua volta basata su elementi indiziari rilevati dopo anni e in relazione ad operazioni e periodi di imposta successivi a quello che era necessario provare, senza valutare debitamente la documentazione offerta dalla parte; 8) per violazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, degli artt. 1 101, 108 e 163 TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39, 40 e 42, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 26 e 54 per aver la CTR mancato di considerare dirimente il fatto della mancata contestazione da parte dell'Amministrazione del fatto che solo operazioni precedenti alla "vicenda Fischer" sarebbero state sottese ai crediti e quindi alle perdite in contestazione, e per aver ritenuto contraddittoria la sentenza di prime cure basando la decisione per un verso sull'accertamento di inesistenza delle operazioni sottese compiuto dalla CTP e per altro verso sulla pretesa inesistenza del credito inserito nel fondo rischi, senza considerare assorbente o prevalente la pacifica circostanza della già avvenuta tassazione dei crediti in contestazione, ossia dei ricavi che avevano generato le perdite in contestazione.

22. Il plesso di doglianze riconducibili al settimo motivo, in larga misura sovrapponibili e relative tutte alla medesima ripresa IRES di Euro 1.299.183,91, derivante da crediti pregressi dedotti

fiscalmente quali componenti negativi a seguito del fallimento della società (---) di cui all'avviso di accertamento n. (---), è in parte inammissibile e in parte infondato.

Nemmeno con riferimento alla ripresa suddetta sussiste la prospettata apparenza della motivazione (Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014) in quanto l'argomentazione sulla ripresa, articolata a pag. 6 della sentenza impugnata, contiene la precisa individuazione del fatto alla base della ripresa ("Al 31/12/2003 la contribuente aveva effettuato un accantonamento pari ad Euro 2.500.000,00 nel fondo rischi diversi (...) in base ai dati di chiusura di bilancio la Sapio effettuava le seguenti rettifiche (...)"). La pronuncia de quo espone quindi un'adeguata sintesi delle censure e delle difese delle parti e decide attraverso ratio decidendi contenente riferimenti individuati al quadro istruttorio, rispettando senz'altro il minimo costituzionale. In particolare, nella parte in cui si riferisce alla decisione del giudice di prime cure valorizzandone l'accertamento dell'inesistenza delle operazioni sottostanti e nondimeno rilevando l'illogicità delle conclusioni tratta da tale accertamento in fatto, va ribadito quanto già considerato sulla motivazione "per relationem" (Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 20883 del 05/08/2019, cit.). In ogni caso, il giudice del gravame nel corpo della sentenza ha autonomamente valutato e in modo articolato dato conto delle ragioni per cui ha ritenuto corretto l'accertamento in fatto di inesistenza delle operazioni contestate, in particolare alle pagg.1 nell'esposizione del fatto ("la Fischer negli anni di imposta 2001, 2002, 2003 aveva utilizzato fatture passive relative ad operazioni inesistenti emesse da alcune società, tra cui vi erano la Heckert Eisenmann Manta AG, denominata (---) AG (...)") e 4-5 nell'esposizione delle ragioni della decisione. Pertanto, sono ben espresse ed autonome le ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione e dalla lettura della parte motiva della sentenza si desume un percorso argomentativo esaustivo e coerente 23. Quanto al resto delle sotto-censure trova accoglimento l'eccezione di inammissibilità formulata dall'Agenzia controricorrente di rinnovata deduzione di questioni di fatto precluse in sede di legittimità, anche con riferimento a quelle in cui viene prospettata una violazione di legge che, in realtà, nasconde la richiesta di riesame del fatto e della prova. Al proposto va nuovamente ricordato come il controllo della Corte di cassazione non è mai di tipo sostanziale e che opera sul piano della legalità e logicità della decisione, senza che sia consentito di riesaminare e di rivalutare autonomamente il merito della causa (Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 6519 del 06/03/2019, Rv. 653222 01). La ricorrente al contrario censura la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, riproponendo la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti.

Inoltre, ulteriore motivo di inammissibilità per improponibilità è dato dall'art. 348 ter c.p.c., commi 4 e 5, vertendosi in ipotesi di "doppia conforme", non avendo il ricorrente assolto al proprio onere di allegare la "diversità" delle "ragioni di fatto" considerate dalla CTP e dalla CTR (cfr. Sez. 1, Sentenza n. 26774 del 22/12/2016, Rv. 643244 - 03), in particolare circa il preciso accertamento in fatto del giudice di appello - come già quello di primo grado - secondo cui le operazioni contestate ritenute inesistenti si riferiscono al "progetto Fischer" e non sono antecedenti come pure circa il fatto che la questione era controversa e non incontestata. Il citato disposto di legge trova applicazione alle sentenze emesse dall'11 settembre 2012 e alle impugnazioni proposte dalla stessa data e, dunque, anche nel caso di specie ove la sentenza impugnata è depositata il 21 marzo 2014.

La CTR individua elementi indiziari dotati di requisiti di precisione, gravità e concordanza a sostegno della propria argomentazione logica sulla determinazione di inesistenza delle operazioni di cui alla vicenda "Fischer/S." alle pagg.4 e 5 della motivazione censurata (i contratti non rispondevano ad una logica di mercato e di economicità, la caparra confirmatoria nei termini pattuiti non aveva logica economica, vi era illogicità dei tempi e delle metodologie di fatturazione di S. verso Fischer ecc.).

Ad ulteriore conferma, questa Sezione con la recente Sentenza n. 12374 del 2021 resa inter partes, con specifico riferimento all'appalto Fischer ha confermato la decisione del giudice d'appello statuendo che "la Commissione regionale ha ritenuto provata l'inesistenza dell'operazione sottesa alla fattura, oltre che l'assenza di buona fede in capo alla contribuente, all'esito di un articolato procedimento logico-inferenziale basato su molteplici presunzioni, ritenute, tutte, all'esito di valutazioni di fatto insindacabili in questa sede, non solo gravi e precise ma anche tra loro concordanti nel senso di cui innanzi.".

24. Quanto poi alla deduzione secondo la quale il fallimento della (---) avrebbe comportato tout court il diritto alla deduzione delle perdite su crediti oggetto di ripresa, si rammenta come perchè la perdita su crediti sia deducibile, occorre che soddisfi le caratteristiche dell'art. 101, comma 5, TUIR. La previsione di legge dispone, per la parte che interessa: "Le perdite di beni di cui al comma 1, commisurate al costo non ammortizzato di essi, e le perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi dell'art. 106, comma 3 sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 182-bis o un piano attestato ai sensi del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 67, comma 3, lett. d), o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni. Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento (...)".

Orbene, nel caso in esame l'Agenzia ha innanzitutto fatto valere l'inesistenza delle operazioni sottostanti i crediti, ossia dei rapporti intercorsi tra Sapio ed (---), e anche il giudice del merito ha accertato la loro inesistenza, peraltro confermata pure dalla sopravvenuta giurisprudenza di legittimità resa inter partes, di cui si è dato conto.

25. La Corte osserva inoltre che, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, citato art. 101, comma 5), ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, il contribuente deve dimostrare gli elementi "certi e precisi" che danno luogo alle perdite, le quali devono ritenersi esistenti quando il debitore non paghi volontariamente e i crediti non possano essere soddisfatti coattivamente (Cass. 03/10/2018, n. 24012), ma non se le perdite sono correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali.

Infatti, la summenzionata previsione normativa prevede, in presenza di procedura concorsuale, un automatismo di deducibilità che prescinde da ogni ulteriore verifica della definitività e degli elementi certi e precisi richiesti in tutti gli altri casi. Tale automatismo, come già chiarito nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 23 gennaio 2009 e ribadito dalla Circolare del 01/08/2013 n. 26 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, si fonda sul

presupposto che l'accertamento giudiziale o da parte di un'autorità amministrativa dello stato d'insolvenza del debitore (o dello stato di crisi nel caso del concordato preventivo) costituisce evidenza oggettiva della situazione di illiquidità di quest'ultimo. In altri termini, in caso di procedure concorsuali la situazione di sofferenza della partita creditoria è ritenuta definitiva in quanto ufficialmente conclamata ad opera di un soggetto terzo indipendente e non rimessa alla mera valutazione del creditore. Nel caso di specie è pacifico il fatto che nel 2004 sia intervenuta sentenza di fallimento da parte dell'autorità giudiziale svizzera nei confronti di (---).

26. Quanto poi agli effetti di tale pronuncia ai fini della "competenza" con riferimento ai periodi di imposta oggetto di ripresa, va rammentato che "In tema di perdite su crediti, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali (per esempio, ove ne sia stato dichiarato il fallimento), la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, - da interpretare alla luce del successivo comma 5 bis, introdotto dal D.Lgs. n. 147 del 2015, art. 13, comma 1, lett. d), (c.d. Decreto internazionalizzazione) - e dell'art. 13, cit., comma 3, in tema di svalutazione contabile dei crediti, anche con riferimento agli esercizi anteriori al 2015, nel periodo di imputazione a bilancio, entro la "finestra temporale" che va dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento al periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio." (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 15218 del 01/06/2021, Rv. 661562 - 01).

La Corte non ignora che i periodi di imposta oggetto di ripresa sono il 2004 e 2005, che la sentenza dichiarativa di fallimento della debitrice (---) è intervenuta nel 2004 e che la procedura concorsuale determina una presunzione con effetto automatico dell'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Tuttavia, a pag.6 della motivazione la sentenza impugnata esamina congiuntamente due riprese, quella per perdite su crediti e quella per variazione di reddito in diminuzione per indebito utilizzo del fondo rischi "diversi", ed esprime una complessiva determinazione a riguardo sorretta da un accertamento con riferimenti precisi al quadro istruttorio, imperniato sull'insistenza delle operazioni economiche sottostanti. Tale accertamento non è illogico dal momento che i requisiti di legge per la deduzione di cui all'art. 101, comma 5, TUIR, oggetto della presunzione generata dalla dichiarazione di fallimento, operano su di un piano distinto e successivo da quello in cui si colloca l'esistenza dell'operazione sottostante.

Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di perdite su crediti con riferimento a riprese per imposte dirette, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali (per esempio, ove ne sia stato dichiarato il fallimento), si determina in virtù del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, una presunzione con effetto automatico dell'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma la presunzione opera sul logico presupposto dell'esistenza dell'operazione economica sottostante e, dunque, del rapporto di debito-credito cui l'asserita perdita afferisce".

Ai fini del presente giudizio, viene in rilievo il rapporto di debito in capo alla fallita (---), il quale - come già sopra considerato in relazione a precedenti motivi - è sempre stato in contestazione fin dalla fase amministrativa e il giudice del merito ne ha accertato l'inesistenza, con conseguente logica inoperatività della presunzione invocata dalla difesa.

27. Quanto poi al profilo di censura relativo alla presunta "doppia imposizione", nella doglianza si prospetta un'indebita ripresa, effetto del divieto di deduzione dell'imposta da parte della contribuente, in conseguenza dell'asserita già avvenuta tassazione del credito, ossia dei ricavi che hanno generato le perdite in contestazione.

L'art. 163 TUIR attua il principio di capacità contributiva dell'art. 53 Cost. e dispone: "La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi".

Tanto premesso, il Collegio deve constatare che la deduzione in ricorso sul punto è tanto diffusa quanto generica, non essendo idonee le allegazioni riportate, ad es., a pag. 454 dell'atto, in quanto non viene data evidenza della decisività della censura - formulata con riferimento alla ripresa per perdite su crediti per Euro 1.299.183,91 - attraverso l'indicazione precisa dei termini in cui i ricavi che hanno generato le perdite in questione sarebbero stati tassati e con quali modalità sarebbe avvenuto l'assolvimento dell'imposta, ferma restando l'inammissibilità della richiesta di rivalutazione del fatto, inclusa la ricondu-cibilità delle operazioni sottese al credito alla "vicenda Fischer", coperto dall'accertamento del giudice di secondo grado conforme a quello del primo, non avendo il ricorrente assolto al proprio onere di allegare la "diversità" delle "ragioni di fatto" considerate dei due gradi di merito (cfr. Sez. 1, Sentenza n. 26774 del 22/12/2016, cit.).

28. Con l'ottavo macro-motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 - si deduce la violazione e falsa applicazione di legge, il vizio motivazionale e la nullità della sentenza d'appello quanto alla ripresa IRES per indebita variazione in diminuzione del reddito di impresa, concernente l'accantonamento nel fondo rischi "diversi" per Euro 2.500.000,00 di cui all'avviso di accertamento n. (---), articolato in nove sotto-censure: 1) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 35, 36 e 61, artt. 132 e 276 e ss. c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. perchè priva anche graficamente di motivazione e, dopo l'incipit in cui richiama l'accantonamento, svolgente argomentazioni circa la distinta ripresa a tassazione per perdite su crediti per Euro 1.299.183,91; 2) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7, 35, 36 e 61, artt. 132 e 276 e ss. c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. perchè la CTR non assolverebbe al dovere di motivare e giudicare autonomamente rispetto alla decisione di primo grado, iuxta alligata et probata, limitandosi il giudice d'appello a concludere che la sentenza di primo grado è contraria ai disposti di cui all'art. 101, comma 5 e art. 108 TUIR in base ai principi di competenza certezza, determinabilità, continuità ed inerenza, stante la fittìzietà delle operazioni commerciali sottostanti ("vicenda Fischer"), senza una reale valutazione critica della decisione di prime cure; 3) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per error in procedendo, avendo il giudice d'appello omesso di trarre le conseguenze dal fatto che l'appello non era specifico, sia in quanto non contenente la specifica impugnazione della sola ratio decidendi della sentenza di primo grado, ossia l'assorbente avvenuta tassazione nel 2003 in ordine alla ripresa de quo ai fini del 2004; 4) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per error in procedendo, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 53 e 61 per non aver la CTR dichiarato inammissibile l'appello ritenendolo implicitamente rituale nonostante l'Agenzia nel suo appello principale non avesse impugnato la decisione di prime cure nella sua sola ratio decidendi espressa riguardo alla ripresa, circa la già avvenuta tassazione della costituzione del fondo rischi nell'esercizio

2003, fraintendendola in sede di appello il quale non avrebbe contenuto motivi specifici a riguardo, e avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile; 5) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 53 e 61 per aver la CTR accolto l'appello "principale" dell'Agenzia con riferimento alla ripresa de quo, nonostante il fatto che l'appello, ritenuto implicitamente rituale benchè l'Agenzia non avesse impugnato la decisione di prime cure nella sua sola ratio decidendi espressa riguardo alla ripresa in questione, circa la già avvenuta tassazione della costituzione del fondo rischi nell'esercizio 2003, fraintendendola in sede di appello il quale non avrebbe dedotto motivi specifici e, per tali ragioni, avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile in parte qua; 6) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perchè la sentenza d'appello sarebbe del tutto mancante di motivazione nella parte in cui conferma la ripresa relativa all'accantonamento nel fondo rischi "diversi" per Euro 2.500.000,00 di cui all'avviso di accertamento n. (---), nonostante l'Agenzia non avesse appellato specificamente la decisione di prime cure nella sua sola ratio decidendi espressa a riguardo, ossia la già avvenuta tassazione della costituzione del fondo rischi nell'esercizio 2003; 7) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame della circostanza, già posta a base della decisione di prime cure, costituito dal fatto che sarebbe già intervenuta la tassazione della ripresa de quo nell'anno di imposta 2003, peraltro tenuto conto del fatto che la motivazione della CTR fa un mero ed incidentale accenno al fondo rischi a bilancio 2003, nel contesto della decisione sulla ripresa circa le perdite su crediti per Euro 1.299.183,91; 8) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. per violazione dell'art. 101, comma 5, artt. 108 e 163 TUIR, dei principi di competenza, certezza, determinabilità, continuità ed inerenza e del divieto di "doppia imposizione", art. 2426 c.c., comma 1, n. 8, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 quanto alla pretesa insussistente e comunque irrilevante contraddittorietà della sentenza di primo grado, per non aver il giudice d'appello posto a base della decisione l'accertamento già compiuto dal giudice di prime cure secondo cui è già intervenuta la tassazione della ripresa de quo nell'anno di imposta 2003, fatto riscontrato nella dichiarazione dei redditi per quell'anno e rilevante a prescindere dall'inesistenza delle operazioni economiche sottese; 9) in via subordinata, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione dell'art. 101, comma 5, artt. 108 e 109 (già 75) TUIR, dei principi di competenza, certezza, determinabilità, continuità ed inerenza, art. 2426 c.c., comma 1, n. 8, artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 54, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7 e 36 nella parte in cui la CTR ha accolto l'appello "principale" dell'Agenzia, pur senza affermare ed accertare mai autonomamente l'inesistenza del credito o delle operazioni economiche sottostanti alla pretesa in contestazione, ponendo a base della propria decisione altrui convincimenti e la pretesa illogicità della decisione di primo grado.

29. Il complesso di censure riconducibili all'ottavo macro-motivo, sovente artificiosamente moltiplicate e relative tutte alla medesima ripresa dell'accantonamento nel fondo rischi "diversi" per Euro 2.500.000,00 di cui all'avviso di accertamento n. (---), presenta aspetti di inammissibilità e di infondatezza.

30. E' innanzitutto inammissibile il complesso delle sotto-censure in cui viene lamentata la non corretta proposizione dell'appello principale dell'Agenzia delle Entrate con riferimento alla ripresa de quo per mancata impugnazione della ratio decidendi espressa dal giudice di prime cure a riguardo, e la conseguente non corretta ricognizione della materia giustiziabile da parte della CTR che avrebbe dovuto rilevare, secondo la contribuente, l'esistenza del giudicato interno.

Va rammentato "il consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale l'interpretazione operata dal giudice di appello riguardo al contenuto e all'ampiezza della domanda giudiziale è assoggettabile al controllo di legittimità limitatamente alla valutazione della logicità e congruità della motivazione. A tal riguardo, il sindacato della Corte di cassazione comporta l'identificazione della volontà della parte in relazione alle finalità dalla medesima perseguite, in un ambito in cui, in vista del predetto controllo, tale volontà si ricostruisce in base a criteri ermeneutici assimilabili a quelli propri del negozio, diversamente dall'interpretazione riferibile ad atti processuali provenienti dal giudice, ove la volontà dell'autore è irrilevante e l'unico criterio esegetico applicabile è quello della funzione obiettivamente assunta dall'atto giudiziale (tra varie, Cass. 8 agosto 2006, n. 17947 e 21 febbraio 2014, n. 4205)" (Cass. Sez. Un, Sentenza n. 27435 del 2017). Con le sotto-censure in disamina la contribuente ha male censurato la ricognizione della materia giustiziabile operata dalla CTR alle pagg. 3 e 6 della sentenza con riferimento alla ripresa circa il fondo perdite su crediti per Euro 2.500.000, dal momento che avrebbe dovuto contrastarla deducendo il vizio motivazionale e unicamente sotto il profilo della logicità e congruità della motivazione.

31. Ciò detto, le doglianze, secondo una logica già vista quanto ad altre riprese, non colgono nel segno nella parte in cui pretendono che la motivazione sia priva anche graficamente di motivazione e comunque apparente e resa su appello a-specifico con riferimento alla decisione di primo grado sulla ripresa (quest'ultima sotto-doglianza ammissibile solo con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 per le ragioni menzionate al precedente paragrafo).

In primo luogo il giudice d'appello ha trattato della ripresa prima nell'esposizione dello svolgimento del processo e delle difese delle parti, in particolare a pag.3 della parte motiva della sentenza e poi, nella parte in diritto a pag.6 della stessa, esaminando la ripresa relativa a perdite su crediti unitamente alla ripresa per accantonamento nel fondo rischi "diversi", in presenza di evidente connessione tra le due. Infatti, la Sapio aveva nel 2003 inserito a bilancio un fondo rischi in relazione alle operazioni della vicenda "Fischer" e, nel 2004, l'utilizzo del fondo ha permesso alla società la variazione in diminuzione del reddito per l'anno di imposta attraverso il suo utilizzo, variazione oggetto di ripresa per l'inesistenza delle operazioni economiche sottostanti.

In secondo luogo, dalla lettura della sentenza, logica e congruamente motivata, si evince che l'appello dell'Agenzia era specifico investendo la complessiva decisione della CTP sulla ripresa e proprio in risposta alla domanda dell'Amministrazione finanziaria appellante la CTR esprime complessivamente una chiara ratio decidendi sulla ripresa oggetto del motivo, compiendo una reale valutazione critica della decisione di prime cure.

Nel dettaglio, accogliendo la prospettazione dell'Agenzia, la CTR non si limita a concludere che la sentenza di primo grado è contraria ai disposti di cui all'art. 101, comma 5 e art. 108 TUIR in base ai principi di competenza certezza, determinabilità, continuità ed inerenza. Al contrario, compie un preciso accertamento circa l'illegittimità della variazione in diminuzione per utilizzo del fondo rischi costituito nel 2003 in relazione alle operazioni della "vicenda Fischer", per effetto della fittizietà di tali operazioni commerciali, accertata alle pag.4 e 5 della parte motiva della sentenza, accertamento poi specificamente ribadito, in relazione alla ripresa oggetto del macro-motivo in

disamina, a pag.6 della medesima parte motiva. Siffatta motivazione soddisfa certamente il minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U, Sentenza n. 19881 del 2014).

32. La decisione impugnata è inoltre logica e congrua anche nella parte in cui si riferisce alla decisione della CTP dando rilevanza all'accertamento dell'inesistenza delle operazioni sottostanti e, nondimeno, ritenendo illogiche le conclusioni tratte dal giudice di prime cure sulla base di tale premessa in fatto. Infatti, da un lato la sentenza d'appello può ben essere motivata anche attraverso un'adesione parziale alla decisione di primo grado (Cass. Sez. L -, Ordinanza n. 28139 del 05/11/2018) e, in ogni caso, il giudice d'appello in più passaggi ha in modo articolato e autonomo dato conto delle ragioni per cui ha autonomamente ritenuto corretto l'accertamento di fatto di inesistenza delle operazioni economiche sottostanti, in particolare alle pagg.1 della parte motiva, nell'esposizione del fatto (cfr. il già citato passaggio: "la Fischer negli anni di imposta 2001, 2002, 2003 aveva utilizzato fatture passive relative ad operazioni inesistenti emesse da alcune società, tra cui vi erano la Heckert Eisenmann Manta AG, denominata (---) AG (...)") e 4-5, ibidem, nell'esposizione delle ragioni della decisione, passaggi argomentativi già sopra considerati e da intendersi qui richiamati.

A differenza di quanto ritiene la ricorrente, siffatto accertamento di inesistenza delle operazioni economiche sottostanti la ripresa per accantonamento ai fini IRPEG e IRAP 2003 è autonomamente compiuto dal giudice d'appello, ed è ribadito anche con specifico riferimento alla ripresa oggetto del macro-motivo in disamina, come si legge a p.6, ibidem: "è avvenuto l'inserimento nel fondo rischi, nel bilancio 2003, di un credito relativo ad operazioni inesistenti". Infine, razionalmente il fatto accertato è stato ritenuto determinante, trattandosi delle medesime operazioni della "vicenda Fischer" sopra esaminate ai fini della connessa ripresa per le perdite sui crediti.

La CTR ha così accertato che la contestazione dell'utilizzo del fondo nel 2004 deriva dalla accertata inesistenza delle operazioni economiche sottostanti, afferenti alla "vicenda Fischer", con conseguente inutilizzabilità del fondo costituito nel 2003 per variazioni in diminuzione; per l'effetto, il giudice del merito ha razionalmente ritenuto non sussistenti, ai fini della deduzione dei costi e oneri sostenuti in relazione alla ripresa in disamina, i requisiti di competenza, certezza, determinabilità, continuità ed inerenza.

33. Con riferimento poi al profilo della presunta "doppia imposizione", la questione, riassunta ad esempio a p.535 ricorso al punto "D10.2" e più volte riproposta in termini sovrapponibili nel corso dell'esposizione della macro-censura, è se, a fronte del recupero a tassazione del costo in quanto non correttamente oggetto di deduzione da variazione in diminuzione nel 2004 per l'utilizzo fondi - disconoscimento operato dall'Agenzia per la ritenuta inesistenza delle operazioni economiche sottostanti - spetti il riconoscimento delle maggiori imposte dirette pagate nel 2003 per l'inserimento di tale voce nel fondo rischi "diversi" o, comunque, sussista un profilo di doppia imposizione che impedisca il diniego di detrazione nel 2004.

34. Per governare la questione è necessario un breve inquadramento sistematico. In linea generale, come riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate in due circolari, la 4 maggio 2010 n. 23 e la 2 agosto 2012 n. 31, allorquando viene recuperato ad imposizione un componente positivo o negativo di reddito, possono effettivamente emergere profili di doppia imposizione.

Il tema si può porre, a titolo di esempio, tra imposte pagate in eccesso, per la mancata deduzione nel corretto anno di competenza, e imposte erroneamente non pagate per l'anno oggetto di accertamento, nel quale è stato recuperato il costo in quanto dedotto nell'anno non di competenza.

In tal caso, l'Agenzia ha espressamente riconosciuto che, a fronte del recupero a tassazione del costo in quanto dedotto nell'anno non di competenza, spetta il riconoscimento delle maggiori imposte pagate per la mancata deduzione del medesimo nell'anno corretto. Ciò può avvenire attraverso l'istanza di rimborso e la dichiarazione integrativa a favore del contribuente, oltre che in sede di adesione.

Il caso si può verificare anche in ipotesi diverse dalla competenza fiscale, come nel disconoscimento di quote di ammortamento, in quanto il bene non avrebbe dovuto essere capitalizzato, e la circostanza, consequenzialmente, determina la necessità dell'intera deduzione del costo nell'anno del suo sostenimento.

Ancora, il tema si pone per il recupero delle quote di accantonamento, se si tratta di accantonamenti indeducibili, perchè "da un lato, le quote accantonate costituiscono variazioni in aumento del risultato civilistico rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa imponibile, ex art. 52 (ora art. 56) TUIR, mentre, dall'altro lato, l'utilizzo del fondo dovrà essere ricompreso tra le variazioni in diminuzione del risultato di periodo in cui tale utilizzo si è manifestato" (Cass. 11 ottobre 2017 n. 23812).

35. La questione può integrarsi in linea di principio anche nel caso, quale è la fattispecie in esame, della perdita su crediti dedotta con successivo recupero dei crediti stessi, recupero che, fiscalmente, può dar luogo ad una sopravvenienza attiva imponibile. Se la deduzione è oggetto di recupero dall'Amministrazione, spetta dunque in linea di principio il riconoscimento delle maggiori imposte che il contribuente ha pagato tassando la sopravvenienza quando il fondo è stato utilizzato.

Ci si deve nondimeno chiedere se ciò avvenga, nel caso del disconoscimento della deduzione dalla base imponibile, anche allorquando il disconoscimento sia operato dall'Amministrazione per l'inesistenza materiale delle operazioni economiche sottostanti.

Al proposito la Cassazione ha innanzitutto statuito che in tema di imposte dirette, gli accantonamenti indeducibili a fondo rischi, essendo effettuati in previsione di passività prive dei requisiti di certezza e di determinabilità, sono soggetti alla disciplina prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 1, parte seconda, (attuale art. 109, comma 1, parte seconda, del medesimo D.P.R.), sicchè, derogando al principio di competenza, sono tassabili al momento della loro utilizzazione. (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 23812 del 11/10/2017). In altri termini, il presupposto del legittimo accantonamento a fondo rischi è l'alea che riguarda possibili passività future, caso che certo non sussiste in assenza delle operazioni economiche sottostanti.

36. In secondo luogo, perchè possa porsi il problema della doppia imposizione il presupposto tassato due volte deve essere il medesimo. Deve essere data dunque evidenza, da parte di chi lamenta la doppia imposizione, del fatto che il presupposto sia lo stesso e, nella presente

fattispecie, l'evento secondo la ricorrente è determinato dalla costituzione del fondo rischi nel precedente anno di imposta, ma tale evento ha una rilevanza economica a sè, e perciò autonomamente imponibile, essendo diretto a contenere i rischi di impresa connessi all'operazione economica sottostante.

Al contrario, il presupposto per la deduzione connessa alla variazione in diminuzione in conseguenza del fallimento del soggetto che ha posto in essere le operazioni inesistenti è diverso, dovendo sussistere tutte le condizioni fissate dalla legge per la deduzione della perdita dalla base imponibile, e l'onere della prova è rimesso al contribuente (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 17619 del 05/07/2018, Rv. 649610 - 01). Tali condizioni non sussistono, in presenza della variazione, quando sia accertata l'inesistenza delle operazioni economiche sottostanti, non potendo l'onere ritenersi assolto attraverso l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 28628 del 18/10/2021, Rv. 662471 01; Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 27554 del 30/10/2018, Rv. 651216 - 01).

37. Nel caso di specie il fondo rischi è relativo ad operazioni inesistenti e, nel 2003, al momento della sua costituzione, il presupposto era diverso da quello alla base del successivo diniego della deduzione dalla base imponibile della società, avvenuto nel 2004 a seguito di rettifica in diminuzione. Infatti, il presupposto oggetto di imposizione nel 2003 era un attivo dimostrato dalla società al fine di fronteggiare l'alea del subappalto nel quadro della "vicenda Fischer", condizione per la legittimità dell'iscrizione in bilancio di tale voce (cfr. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 23812/2017 cit.). Tale accantonamento ha svolto una funzione di protezione da quel rischio economico, a sua volta costituente una precisa manifestazione di ricchezza.

Nessuna doppia imposizione sussiste dunque nella fattispecie in conseguenza della negazione del diritto alla deduzione dalla base imponibile, per effetto della variazione in diminuzione nel 2004, perchè certamente non sussistono i presupposti per la deduzione, in presenza di operazione inesistente.

38. Con il nono macro-motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 - si deduce la violazione e falsa applicazione di legge, il vizio motivazionale e la nullità della sentenza d'appello quanto alla ripresa concernente la ripresa IVA per Euro 299.837,00 di cui all'avviso di accertamento n. (---) relativamente all'anno di imposta 2005, articolato in otto sotto-censure: 1) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per error in procedendo, in violazione dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 26 e 54 per aver la CTR negato il diritto alla detrazione solamente per aver ritenuto non provata l'esistenza delle operazioni sottostanti dalla contribuente, oltretutto in violazione dell'onere della prova; 2) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 7, 35, 36 e 61, artt. 132 e ss. c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. per aver il giudice d'appello confermato la ripresa sul presupposto che la detrazione del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 21 fosse subordinata all'effettiva cessione dei beni e della prestazione dei servizi di cui la contribuente non avrebbe fornito prova della reale effettuazione, in modo apodittico, omettendo una autonoma valutazione degli atti di causa e ricalcando la decisione di primo grado; 3) ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione o falsa

applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 26 e 54 nella parte in cui il giudice d'appello ha rigettato l'appello della società e così negato il diritto alla detrazione pur in presenza dell'avvenuto versamento ad (---) dell'IVA e del diritto a detrarre l'imposta per effetto del fallimento di tale società, sulla base della ritenuta inesistenza delle operazioni sottostanti, oltretutto in violazione dell'onere della prova; 4) agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver la CTR confermato la ripresa, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 35, 36 e 61, artt. 132, 276 e ss. c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. per aver espresso una motivazione apodittica ed apparente con riferimento alla ripresa, peraltro nel corpo di un'argomentazione rivolta a decidere altre riprese; 5) sotto il profilo del vizio motivazionale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nuovamente per aver la CTR espresso una motivazione mancante o meramente apodittica ed apparente con riferimento alla ripresa, ritenuta da confermare per la a sua volta indimostrata - ritenuta inesistenza delle operazioni sottostanti; 6) sempre quale vizio motivazionale, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omesso esame di più fatti, avendo il giudice d'appello confermato la ripresa nonostante il riconoscimento dei presupposti per la detrazione, l'avvenuto versamento ad (---) dell'IVA, l'intervenuto fallimento di tale società, fermo restando quanto già lamentato sulla inesistenza delle operazioni sottostanti che la Commissione, se avesse bene esaminato i fatti, non avrebbe potuto che ritenere esistenti; 7) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione o falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, artt. 101 e 108 TUIR, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 26 e 54 per non aver la CTR tenuto conto del fatto che, richiamate anche le proprie deduzioni in punto di riprese per imposte dirette, le operazioni economiche sottostanti non erano relative alla "vicenda Fischer" ma antecedenti, con conseguente erronea statuizione di inesistenza delle operazioni alla base delle riprese e, per derivazione, del mancato riconoscimento del diritto alla detrazione; 8) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40, artt. 101 e 108 TUIR, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 21, 26 e 54 nella parte in cui la CTR rigetta l'appello della contribuente sempre sul presupposto dell'erronea considerazione che non sarebbero state provate le operazioni sottostanti e per contraddittoria motivazione anche alla luce del fallimento della (---), con conseguente "perdita" dell'IVA versata dalla contribuente a tale società.

39. Il gruppo di doglianze, largamente sovrapponibili, è in parte inammissibile e in parte infondato per ragioni già sopra vista in dipendenza necessaria da altre sotto-censure articolate in ricorso, ampiamente richiamate dallo stesso nono macro-motivo secondo una confusa tecnica di rimandi e già dichiarate tutte inammissibili o infondate.

Va premesso che la CTR ha esaminato alle pagg. 3 e 6 della parte motiva della sentenza specificamente ed espressamente la ripresa IVA per Euro 299.837,00 oggetto del nono macro-motivo, la quale si riferisce ai rapporti commerciali fittizi tra la contribuente e la (---) e, dunque, poggia logicamente su tutto quanto già sopra censurato dalla contribuente con precedenti motivi disattesi dalla Corte.

Ciò detto, per evitare ripetizioni, in sintesi si richiama qui quanto già sopra considerato circa il fatto che la CTR ha accertato, attraverso una motivazione che non solo rispetta il minimo costituzionale, ma è anche logicamente articolata e congrua e non meramente confermativa

della decisione di primo grado poichè operante autonomi accertamenti di fatto: a) l'inesistenza delle operazioni sottostanti cui afferisce anche la ripresa IVA de quo; b) la mancata dimostrazione dei presupposti per la detrazione e il rispetto dell'onere della prova (anche) in punto di detrazione IVA, il quale risulta conforme alla giurisprudenza della Cassazione sopra ampiamente richiamata; c) il fatto che le operazioni economiche sottostanti alla ripresa IVA sono riconducibili alla "vicenda Fischer" e non ad operazioni antecedenti; d) la non decisività del fallimento della (---) ai fini del riconoscimento della detrazione in conseguenza del fatto che le operazioni sottostanti sono risultate inesistenti.

Più in generale, va ribadito come il controllo della Corte di cassazione non sia mai di tipo sostanziale e operi sul piano della legalità e logicità della decisione, senza che sia consentito di riesaminare e di rivalutare autonomamente il fatto della controversia (Sez. 3 -, Sentenza n. 15276 del 01/06/2021, Rv. 661628 - 01). La ricorrente, al contrario, complessivamente con il macro-motivo in disamina, anche in quelle sotto-censure articolate sotto lo schermo della presunta violazione di legge e nullità della sentenza, chiede la complessiva valutazione delle risultanze fattuali contenute nella sentenza impugnata, riproponendo la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere una revisione degli accertamenti compiuti dal giudice d'appello con riferimento alla ripresa, facoltà preclusa al giudice di legittimità.

40. Con il decimo macro-motivo la ricorrente censura la ripresa IRES per Euro 231.862,40 quali sopravvenienze passive indeducibili. Il motivo è scomposto in cinque sotto-censure, articolate ai sensi dei paradigmi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5: 1) nullità della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per assoluta mancanza di motivazione nella parte in cui la CTR accoglie l'appello incidentale dell'Agenzia del 9.5.2013, senza dichiararlo inammissibile per le ragioni oggetto del quinto motivo, confermando le riprese a tassazione di sopravvenienze passive asseritamente indeducibili per Euro 231.862,40 sul solo e mero presupposto che l'Agenzia avesse correttamente imputato al periodo di imposta le predette sopravvenienze passive, peraltro globalmente considerate, e senza oltretutto considerare questioni preliminari poste dalla società quali la specificità e sufficienza della motivazione dell'atto e della contestazione, mancata specifica identificazione delle singole poste ascritte alle globali categorie di sopravvenienze; 2) violazione o falsa applicazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'art. 101, comma 4, art. 109 TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 nella parte in cui la CTR ha accolto l'appello incidentale dell'Agenzia - errando a non dichiararlo inammissibile per le ragioni oggetto del quinto motivo - sulla ripresa, implicitamente ritenendo sussistente la specificità e sufficienza della motivazione dell'atto e della contestazione, e adeguata l'identificazione delle singole poste ascritte alle globali categorie di sopravvenienze; 3) nullità della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per apparenza della motivazione nella parte in cui il giudice d'appello - anzichè dichiarare inammissibile l'appello per le ragioni esposte nel quinto motivo - tautologicamente afferma che le sopravvenienze de quo sarebbero state imputate a periodo errato e la necessità di rispettare il principio di competenza; 4) violazione o falsa applicazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'art. 101, comma 4 e art. 109 del T.U.I.R. perchè il giudice d'appello - in luogo di dichiarare inammissibile l'appello per le ragioni esposte nel quinto motivo - non avrebbe tenuto conto del fatto che le sopravvenienze passive de quo erano fiscalmente deducibili in quanto rispettose del principio di competenza, perchè erano state imputate ad esercizio precedente (2002) tutte le sopravvenienze note al momento della formazione del bilancio, come

da schede contabili; oltretutto, sarebbe stato possibile prescindere dal requisito di competenza, dal momento che attenevano a crediti di lieve entità, aventi modesta incidenza percentuale sulla base imponibile 2003 considerato il volume d'affari della società (Euro 147.813.805,00, pari allo 0,18%); 5) ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 viene prospettato - sempre richiamato il quinto motivo ai fini dell'inammissibilità dell'appello - anche il vizio motivazionale con riferimento alle medesime circostanze oggetto del precedente motivo.

41. Anche il decimo gruppo di censure, largamente ripetitive e sovrapponibili nella loro formulazione a precedenti motivi secondo la tecnica redazionale già supra vagliata, è affetto da profili di inammissibilità e di infondatezza.

A quanto già statuito con riferimento a precedenti sotto-censure - in particolare circa il quinto motivo, rigettato per l'ammissibilità dell'appello dell'Agenzia e assenza di giudicato interno con conseguente inutile richiamo in quasi tutte le sotto-censure in disamina - il Collegio aggiunge che le questioni preliminari poste dalla società all'attenzione del giudice d'appello quali la specificità e sufficienza della motivazione dell'atto e della contestazione, e la mancata specifica identificazione delle singole poste ascritte alle globali categorie di sopravvenienze sono profili implicitamente decisi dalla CTR che ha affrontato il merito (cfr. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 2153 del 30/01/2020, Rv. 656681 - 01), come d'altro canto riconosciuto dalla stessa contribuente nel corpo del ricorso.

Circa la deduzione secondo cui il giudice d'appello non avrebbe tenuto conto del fatto che le sopravvenienze passive de quo erano fiscalmente deducibili in quanto rispettose del principio di competenza, perchè già imputate a precedente esercizio, esiste un preciso accertamento in fatto della CTR, dettagliato per voci e adeguatamente motivato, di segno opposto alla prospettazione della contribuente, meramente riproposta anche in sede di legittimità, con conseguente inammissibilità della censura perchè meritale.

Infine, non coglie nel segno il riferimento ai "crediti di modesta entità" di cui all'art. 101, comma 5-bis, T.U.I.R. ai fini della deducibilità delle sopravvenienze passive, perchè non è sufficiente la modesta incidenza percentuale sulla base imponibile della società, dovendo tenersi conto anche del valore assoluto dell'importo, e un credito di oltre 230.000,00 non può essere considerato di modesta entità.

42. In conclusione il ricorso dev'essere rigettato e le spese di lite seguono la soccombenza, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte: rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 30.000,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del Collegio e non anche dall'Estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, trasmesso per posta elettronica su supporto non modificabile.

Così deciso in Roma, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 maggio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza