Sentenza del 02/09/2022 n. 25862 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. I fatti di causa nel procedimento rubricato al n. 5625/14 r.g. possono essere così riassunti.

Sulla base di processo verbale di contestazione elevato, ad esito di verifica fiscale, il 9 maggio 2008, l'Ufficio di Milano (---) dell'Agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2005 da R.-CO.GE. S.R.L. (d'ora innanzi, per brevità, R.Coge), partecipante alla tassazione di gruppo di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 117 e segg. (T.U.I.R.) assieme alla consolidante GRE IN LIQUIDAZIONE S.P.A. (già GRUPPO R. S.P.A.).

I rilievi di cui agli avvisi di accertamento di primo e di secondo livello notificati ad entrambe società che vengono ancora in linea di conto nel presente giudizio sono i seguenti quattro:

- rilievo 3.2, concernente l'indeducibilità del costo di Euro 67.618,32, relativo a fatture da ricevere per lavori svolti nel cantiere di (---), stante la contestata violazione dell'art. 109 T.U.I.R.;

- rilievo 4, concernente l'indeducibilità di interessi passivi per Euro 169.828,83, stante la contestata violazione dell'art. 98 T.U.I.R. nella formulazione "ratione temporis" vigente;

- rilievo 5.1, concernente l'imputazione di maggiori ricavi ex art. 85 T.U.I.R., nella misura di Euro 133.436,78, in relazione al contratto d'appalto corrente con CAPRIATA PIU' S.R.L., per mancata fatturazione della cd. fee, pari contrattualmente al 15% dei costi;

- rilievo 5.2, concernente l'imputazione di maggiori ricavi ex art. 85 T.U.I.R., nella misura di Euro 220.075,67, in relazione al centro di costo denominato "Prodt" per mancato riaddebito di costi ai committenti con la maggiore contrattuale del 15%.

La CTP di Milano, con sentenza n. 126 emessa il 24 novembre 2011 e depositata il 24 aprile 2012, confermava i rilievi 3.2, 4 e 5.1., annullando integralmente il rilievo 5.2.

La CTR della Lombardia, su appello sia dell'Agenzia dell'entrate che delle società, con la sentenza n. 100/44/13 depositata il 15 luglio 2013, riteneva illegittimi o infondati i rilievi 3.2, 4 e 5.1, mentre confermava il rilievo 5.2 limitatamente alla somma di Euro 6.474,43.

1.1. In particolare, la CTR:

- quanto alla ripresa di cui al rilievo 3.2, riteneva che l'Ufficio non ne avesse provato il fondamento, poichè dal p.v.c. "non si evince che non siano state esibite o che non siano state

rinvenute le fatture relative ad Euro 67.618,32, ma solo che al 31/12/2006 non sono ancora arrivate";

- quanto alla ripresa di cui al rilievo 4, riteneva avere R. Coge fornito la prova dell'inoperatività della limitazione allla deducibilità di interessi passivi di cui all'art. 98 T.U.I.R., dimostrando "sia la relativa incidenza degli interessi passivi sul totale dell'indebitamento (7,18%), sia il fatto che(,) dell'indebitamento complessivo di Euro 5.971.463,00(,) solo Euro 1.304.234,00 derivavano da scoperti di conto corrente bancario, mentre il restante (...) derivava da c/c anticipo fatture relative all'attività immobiliare che costituiva il "core business" aziendale (...)";

- quanto alla ripresa di cui al rilievo 5.1, riteneva avere R. Coge dimostrato "di aver fatturato", giusta "fattura n. (---) di Euro 227.022,46(...) con allegata la minuziosa ricostruzione del S.A.L. n. 14 e del registro di contabilità dei lavori relativo al S.A.L. (n.) 14", il margine del 15% a titolo di fee;

- quanto alla ripresa di cui al rilievo 5.2, riteneva avere R. Coge dimostrato - al netto del recupero, da confermarsi, per Euro 6.474,43 in relazione al costo per elaborazione paghe e contributi "di aver provveduto ad indicare in bilancio la voce fatture da emettere maggiorate del 15% (...)" e di aver emesso "le fatture n(n). (---) di importo esattamente corrispondente a quanto presuntivamente ripreso a tassazione dall'Ufficio".

1.2. Avverso detta sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi ad otto motivi.

1.3. Resistono le società con un unico articolato controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

2. I fatti di causa nel procedimento rubricato al n. 4948/16 r.g. possono essere così riassunti.

Sulla base degli avvisi di accertamento di primo e secondo livello già evocati in relazione al procedimento rubricato al n. 5625/14 r.g., con apposito atto di contestazione, la Direzione Provinciale di Milano 1 dell'Agenzia delle entrate irrogava a R.Coge la sanzione per infedele dichiarazione pari al 100% della cd. imposta teorica evasa.

Detto atto veniva impugnato da R. Coge.

La CTP rilevava che sugli avvisi di accertamento si era pronunciata la CTR della Lombardia con la sentenza n. 100/44/13 (oggetto del ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate nel procedimento n. 5625/14 r.g.), con la quale era stato rideterminato il "quantum" del reddito imponibile, e che, in forza dell'imposta scaturente da detto "quantum", avrebbe dovuto rideterminarsi la sanzione nel minimo edittale.

Su appello dell'Ufficio, che si doleva dell'essere la decisione fondata unicamente su una sentenza non passata in giudicato, la CTR, con la sentenza n. 3379/42/2015 depositata il 16 luglio 2015, rigettava il ricorso.

2.1. In particolare, la CTR dava atto che la sentenza n. 100/44/13 era stata impugnata e che il procedimento pendeva in cassazione quanto ai rilievi nn. 3.2, 4, 5.1 e 5.2; indi, per ciascuno di detti rilievi, perveniva a conclusioni coincidenti a quelle di cui a tale sentenza, adducendo, in forma succinta, giustificazioni del pari coincidenti a quelle in essa esposte.

2.2. Avverso detta sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi ad otto motivi.

2.3. Resiste Redil Coge con articolato controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve darsi atto che sussistono i presupposti per disporre la riunione del ricorso n. 4948/16 r.g. al ricorso n. 5625/14 r.g., sussistendo una parziale coincidenza soggettiva, in specie quanto a Redil Coge, impugnante sia gli avvisi di accertamento che l'atto di contestazione delle sanzioni, ed un'evidente connessione oggettiva, atteso che il procedimento di cui al ricorso n. 5625/14 r.g. ha ad oggetto la legittimità delle riprese a tassazione rassegnate in detti avvisi, sul fondamento dei quali sono state irrogate alla medesima Redil Coge le sanzioni, la cui legittimità costituisce, a sua volta, oggetto del procedimento di cui al ricorso n. 4948/16 r.g.

2. Ciò detto, nell'esposizione a seguire si tratterà dapprima delle questioni vertite nel procedimento n. 5625/14 r.g., dappoi di quelle vertite nel procedimento n. 4948/16 r.g., in quanto le prime assumono prioritario rilievo logico-giuridico rispetto alle seconde.

3. Si procede dunque alla disamina delle questioni vertite nel procedimento n. 5625/14 r.g..

3.1. I primi due motivi possono essere enunciati congiuntamente in ragione della stretta connessione tra le censure.

3.1.1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 109 T.U.I.R. e art. 2697 c.c..

Il motivo attiene al rilievo 3.2 dell'avviso di accertamento, alla stregua della narrativa di cui a p. 2 del ricorso.

L'Ufficio aveva ripreso a tassazione costi da R. Coge spesati nel 2005 per Euro 67.618,00 come costi per fatture ancora da ricevere in quanto non documentati. A fronte di ciò, ad avviso della ricorrente, incombeva a R.Coge dimostrare, mediante fatture, i costi spesati, non rilevando in contrario, a differenza di quanto ritenuto dalla CTR, che l'Ufficio non disponesse di un'attestazione comprovante che le fatture non risultavano essere state emesse e ricevute in data successiva al 31 dicembre 2006. La CTR, infatti, avrebbe potuto disattendere il rilievo solo se avesse positivamente accertato l'esistenza delle fatture; essa, invece, avendolo disatteso senza compiere siffatto accertamento, ha violato le disposizioni di legge indicate in rubrica.

3.1.2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame ed omessa motivazione su un fatto decisivo per il giudizio che ha formato oggetto di discussione tra le parti.

Il motivo riprende il precedente, affermando che indispensabile presupposto per la spesabilità del costo di Euro 67.618,00 nel 2005 era che esso, al più entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2005, fosse certo ed oggettivamente determinabile ai sensi dell'art. 19 T.U.I.R.. L'Ufficio aveva rilevato l'inesistenza di tale presupposto, avendo contestato che il costo fosse certo e determinabile, in quanto spesato senza fattura e comunque in quanto, entro il 31 dicembre 2006, non risultavano emesse e ricevute pertinenti fatture. Era dunque fatto decisivo e controverso, di cui la CTR ha omesso l'esame, se il costo di cui sopra fosse, nel 2005 o al più tardi entro il termine per la presentazione della dichiarazione nel 2006, certo nell'"an" ed oggettivamente determinabile nel "quantum".

3.1.3. Il primo motivo - che, come già reso trasparente dalla sola sua formulazione come dinanzi riassunta, si sottrae ai rilievi di non autosufficienza, di aspecificità e di attingimento del merito formulati dalle società nel controricorso e nella memoria depositata, ritualmente lamentando, invece, una precisa violazione di legge - è fondato.

Coglie nel segno il rilievo della ricorrente Agenzia delle entrate secondo cui, a fronte della ripresa a tassazione di costi da Redil Coge spesati (nell'anno 2005) per fatture ancora da ricevere, in quanto non documentati, era onere della medesima fornire la prova (quantomeno attraverso la produzione delle relative fatture, "in limine" da emettersi entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2005) di esistenza, ammontare ed inerenza dei costi medesimi, e non già onere dell'Amministrazione fornire la prova del contrario. Costituisce infatti principio ricevuto nella giurisprudenza di legittimità quello a termini del quale, "in tema di determinazione dei redditi di impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora art. 109), comma 1, i ricavi, i costi e gli altri oneri sono imputabili nell'esercizio di Competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purchè l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo, circostanze, queste ultime, che rientrano, per i componenti positivi, nell'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria e per quelli negativi in quello del contribuente" (Sez. 5, n. 28671 del 09/11/2018 (Rv. 651102-01)). Ulteriormente, nel medesimo senso, si aggiunge che "l'indeterminabilità delle componenti negative del reddito d'impresa che, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 1, (nel testo anteriore alla riforma di cui al D.Lgs. n. 344 del 2003), consente al contribuente di derogare al generale principio per cui le suddette componenti vanno imputate all'esercizio di competenza, sussiste non già per il solo fatto che il creditore del contribuente non abbia quantificato la propria pretesa ovvero non abbia emesso la fattura per le prestazioni erogate, ma solo quando tale quantificazione sia stata impedita da circostanze obiettive, la cui indicazione è posta a carico del contribuente, al quale incombe l'onere di fornire la prova della certezza e determinabilità delle componenti negative del reddito" (Sez. 5, n. 11596 del 04/05/2021 (Rv. 661345-01)).

Non si conforma ai superiori principi l'affermazione della sentenza impugnata laddove osserva che, dal processo verbale di contestazione redatto ad esito della compiuta verifica, "non si evince che siano state esibite o siano state rinvenute le relative fatture (...), ma solo che al 31/12/2006 non sono ancora arrivate". In realtà, la mancata esibizione delle fatture e comunque il loro mancato rinvenimento in sede di verifica costituiscono elementi legittimamente posti dall'Amministrazione a fondamento della ripresa a tassazione, in ragione della scelta di Redil Coge di anticipatamente contabilizzare i costi; a fronte di detta ripresa, la CTR ha mancato di

verificare se Redil Coge, assolvendo all'onere della prova contraria, abbia, o meno, prodotto fatture idonee a giustificare la spesatura degli stessi entro il termine massimo di emissione del 31 dicembre 2006.

Per tale ragione, la sentenza impugnata va "in parte qua" annullata con rinvio alla CTR per nuovo esame.

L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento del secondo.

3.2. Il terzo ed il quarto motivo possono essere enunciati congiuntamente in ragione della stretta connessione tra le censure.

3.2.1. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 98 T.U.I.R..

Il motivo in disamina, come il successivo, attiene al rilievo 4 dell'avviso di accertamento, alla stregua della narrativa di cui a p. 4 del ricorso.

Detto rilievo - espone la ricorrente in premessa ai due motivi era relativo alla ripresa a tassazione di interessi ritenuti dall'Ufficio indeducibili ai sensi dell'art. 98 T.U.I.R. nella formulazione "ratione temporis" vigente, atteso che (come emerge in particolare dalle pp. 4 e 5 del ricorso) la consistenza media dei finanziamenti garantiti dalla socia totalitaria di R.Coge, R. REAL ESTATE SPA, eccedeva i limiti imposti da detto articolo rispetto al patrimonio netto di R. Coge.

R. Coge aveva contestato la ripresa invocando l'esimente di cui al comma 2, lett. b), di detto articolo, giacchè, a suo dire, aveva fornito la dimostrazione che l'ammontare dei finanziamenti concessile era giustificato dalla propria esclusiva capacità di credito, a prescindere dalla garanzia di Real Estate.

Avendo la CTP disatteso la deduzione di R.Coge, questa aveva proposto appello, rilevando come, al 31 dicembre 2005, i suoi debiti ammontavano ad Euro 5.971.463,00, di cui Euro 4.667.729,00 per conti correnti relativi ad anticipi su fatture ed Euro 1.304.234 per scoperti di conto, ragion per cui le garanzie di Real Estate, richieste dalle banche, lo erano state, non già per sfiducia sulla sua solvibilità, ma semplicemente per il fatto che essa faceva parte di un gruppo.

La CTR, in accoglimento dell'impugnazione, ha disatteso il rilievo osservando che R. Coge aveva offerto idonea giustificazione, ai sensi dell'art. 98 T.U.I.R., comma 2, lett. b), della limitazione alla deducibilità degli interessi, facendo tuttavia unicamente riferimento "per relationem" alle tabelle di cui alle pp. da 26 a 28 del ricorso in appello della contribuente.

Ora - conclude la ricorrente - per stessa ammissione della CTR, nel caso di specie, le garanzie richieste dalle banche avevano sia il fine principale di assicurare queste dai rischi del gruppo di appartenenza di R. Coge sia il fine secondario, ma pur sempre esistente, di assicurarle altresì dal rischio di fido concesso a R. Coge. Pertanto, alla stessa stregua di quanto accertato dalla CTR, i finanziamenti non erano stati concessi per l'esclusiva capacità di credito di R.Coge. Donde la dedotta violazione di legge.

3.2.2. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame ed omessa motivazione su un fatto decisivo per il giudizio che ha formato oggetto di discussione tra le parti.

Il motivo riprende il precedente, rilevando come costituisse fatto decisivo, in ordine al disattendimento della ripresa di cui al rilievo 4 dell'avviso di accertamento, se fosse dimostrato che i finanziamenti garantiti dal socio qualificato, produttivi degli interessi ritenuti indeducibili, erano stati concessi a R. Coge in considerazione della sua sola capacità di credito, di guisa che lo sarebbero stati anche in assenza della garanzia del predetto socio. Con affermazione del tutto apodittica la CTR ha ritenuto che le tabelle di cui alle pp. da 26 a 28 del ricorso in appello dimostrerebbero che il rapporto tra interessi passivi ed indebitamento complessivo è del 7,18% e che, su un indebitamento complessivo di Euro 5.971.463,00, solo Euro 1.304.234,00 erano scoperti di conto: la CTR non ha spiegato come e perchè R. Coge avrebbe dimostrato che i dati di cui sopra sono reali, tanto più in quanto essi costituiscono mere deduzioni della medesima, come tali prive di riscontro. Inoltre detti dati non sono neppure rilevanti: La composizione dell'indebitamento su cui la CTR ha fondato la propria decisione risale, infatti, al 31 dicembre 2005, mentre, nella specie, vengono in considerazione finanziamenti che hanno prodotto interessi passivi per il 2005 e, quindi, concessi ben prima del 31 dicembre 2005.

3.2.3. Il terzo motivo - che si sottrae ai rilievi di non autosufficienza, di aspecificità e di "frettolosità" ed "incomprensibilità" formulati dalle società nel controricorso e nella memoria depositata, identificando con nettezza la censura (riguardante esclusivamente una "quaestio iuris" e non, o non anche, una "quaestio facti", come dalle stesse eccepito) - è fondato.

L'art. 98, comma 1, T.U.I.R., nella versione "ratione temporis" applicabile, che codificava la cd. "thin capitalization rute", prevedeva la soglia di indeducibilità degli interessi passivi bancari relativi a finanziamenti garantiti, per quanto di ragione, da un socio qualificato, stabilendo che "la remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui al comma 4 (del medesimo articolo), direttamente o indirettamente erogati o garantiti da un socio qualificato o da una sua parte correlata, computata al netto della quota di interessi indeducibili in applicazione della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 115, (era) indeducibile dal reddito imponibile qualora il rapporto tra la consistenza media durante il periodo d'imposta dei finanziamenti di cui al comma 4 e la quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del socio medesimo e delle sue parti correlate, aumentato degli apporti di capitale effettuati dallo stesso socio o da sue parti correlate in esecuzione dei contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), (fosse) superiore a quello di quattro a uno".

Nella specie, a fronte della ripresa a tassazione di interessi passivi bancari, dall'Amministrazione ritenuti indeducibili per la parte eccedente la soglia di cui dell'art. 98 cit., comma 1, Redil Coge consta aver opposto l'esimente di cui del comma 2, lett. b) del medesimo articolo, che prevedeva la non applicazione del comma 1 - con conseguente deducibilità sopra soglia degli interessi qualora "il contribuente debitore (avesse fornito) la dimostrazione che l'ammontare dei finanziamenti di cui al comma 4 (era) giustificato dalla propria esclusiva capacità di credito e che conseguentemente gli stessi sarebbero stati erogati anche da terzi indipendenti con la sola garanzia del patrimonio sociale".

L'esimente in parola soggiaceva a precisi presupposti, di cui era onere del contribuente fornire, non già una mera allegazione, ma una specifica "dimostrazione", attestata da idonee evidenze anzitutto di natura documentale. In particolare, il contribuente era gravato di provare che il complesso dei finanziamenti trovava fondamento nella - e dunque era causalmente riconducibile alla - "propria esclusiva" - e non solo prevalente - "capacità di credito", altrimenti definibile come "merito di credito".

Siffatta condizione soggettiva di "meritevolezza" di accoglimento di richieste di finanziamento individua un elemento tecnico che, nel credito bancario, costituisce oggetto di specifica verifica - ai fini della concessione di affidamenti - in applicazione di consolidati criteri valutativi, comprendenti, nel caso di esercizio di attività di impresa, la valutazione delle condizioni economico-finanziarie rapportate alle prospettive reddituali.

Tale caratura "tecnica" della nozione di capacità, o merito, di credito è ben colta dal legislatore laddove esplicita quale deve essere la "conseguenza" dell'"esclusiva capacità di credito" del contribuente a sostenere l'onere dei finanziamenti: tale "conseguenza", infatti, è indicata, sul piano delle garanzie, nella conclusione costituente perciò oggetto dell'onere probatorio incombente a chi invoca l'esimente - che i finanziamenti "sarebbero stati erogati anche da terzi indipendenti con la sola garanzia del patrimonio sociale".

Come correttamente rilevato anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E del 17 marzo 2005, da un lato, occorre "valutare caso per caso la congruità del patrimonio medesimo in relazione all'importo ed alle caratteristiche del finanziamento ricevuto" e, dall'altro, occorre considerare come "il patrimonio sociale" - che costituisce il sostrato su cui fonda, nella prospettiva di un'eventuale insolvenza, la responsabilità patrirnonialè ex art. 2740 c.c. - "si (differenzi) dal mero valore contabile del patrimonio netto in quanto comprende le attività, le passività ed il patrimonio netto dell'impresa, considerati al loro valore corrente, nonchè le attività e le passività potenziali connesse agli impegni e ai rischi assunti".

Emerge qui la caratura "tecnica" del concetto di capacità di credito cui poc'anzi si alludeva, atteso che la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'affidando, tra l'altro da normalmente appurarsi attraverso l'analisi dei bilanci di più esercizi, tiene evidentemente conto anche delle prospettive redditttuali.

In considerazione di quanto precede, l'esclusività, in capo a chi ottiene finanziamenti, della capacità di credito - in quanto riferibilità della capacità stessa unicamente al medesimo e non "anche" al medesimo per via dei suoi rapporti con altri soggetti pur di uno stesso gruppo imprenditoriale - impedisce che possa annettersi rilevanza ad una sua capacità condivisa con il (o "in limine" finanche potenziata da quella del) socio qualificato.

Per tale ragione, incorre in violazione dell'art. 98, comma 2, lett. b), T.U.I.R. la sentenza impugnata laddove scrive che, nella specie, "le garanzie bancarie richieste ai soci qualificati erano più rivolte a tutelare le banche dai rischi del gruppo di appartenenza della società che non a garantire i fidi ad essa concessi": il riferimento ai rischi del gruppo evoca, infatti, una valutazione della capacità di credito condotta dal giudice di seconda cura, non già individualmente su R. Coge, ma di per sè sull'intero gruppo, senza viepiù tener conto del fatto

che, al di là dell'allegazione dei dati esposti nelle tabelle contenute nel ricorso in appello, a R. Coge specificamente incombeva l'onere di un'obiettiva "dimostrazione", alla stregua dell'inequivoco tenore letterale dell'art. 98 T.U.I.R., comma 2, lett. b), sopra riportata, della sua "esclusiva capacità di credito", ossia della sua esclusiva capacità a procurarsi e a sostenere i finanziamenti: "dimostrazione" che, oltretutto, per quanto detto, deve possedere un idoneo "spessore diacronico", siccome involto dal concetto in sè di capacità di credito, e deve riguardare, non solo l'indebitamento e la sua composizione, ma altresì più in generale i valori della produzione e dei crediti commerciali iscritti in bilancio, giusta l'evidenziato criterio, normativamente vincolante, della necessità che la delibazione sia rapportata al "patrimonio sociale".

Per tale ragione, la sentenza impugnata va "in parte qua" annullata con rinvio alla CTR per nuovo esame.

L'accoglimento del terzo motivo determina l'assorbimento del quarto.

3.3. Il quinto ed il sesto motivo possono essere enunciati congiuntamente in ragione della stretta connessione tra le censure.

3.3.1. Con il quinto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36.

Il motivo in disamina, come il successivo, attiene al rilievo 5.1 dell'avviso di accertamento, alla stregua della narrativa di cui a p. 8 del ricorso.

Tale rilievo riguardava il contratto con Capriata più, in forza del quale Redil Coge era tenuta a fatturare mensilmente i costi diretti ed indiretti di appalto maggiorati del 15%; nondimeno - secondo l'Ufficio - Redil Coge, nel 2005, aveva contabilizzato costi per Euro 849.476,36, a fronte dei quali aveva contabilizzato ricavi, non per Euro 976.887,46 (pari ad Euro 849.4715,36 maggiorati del 15%), ma solo per Euro 843.470,68. Da ciò la ripresa a tassazione di ricavi non dichiarati per la differenza, in ragione cioè di Euro 133.416,78.

Già in primo grado, Redil Coge aveva sostenuto di aver fatturato tutti i ricavi e, in particolare, quello contestato come omesso con la fattura n. (---).

La CTP aveva considerato siffatte allegazioni di Redil Coge non provate.

La CTR, all'opposto, le ha ritenute provate, sulla base della fattura n. (---).

Siffatta affermazione della CTR - ad avviso della ricorrente - è apodittica, ciò integrando la violazione della disposizione di legge indicata in rubrica.

3.3.2. Con il sesto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame ed omessa motivazione su un fatto decisivo per il giudizio che ha formato oggetto di discussione tra le parti.

Il motivo riprende il precedente, specificando che, stando alla sentenza impugnata, l'Ufficio ha ritenuto non dichiarati i ricavi di Euro 133.416,76 per non aver ricompreso nel computo la fattura n. (---).

Sul punto ricorrono omessi esame, indagine e motivazione, la quale ultima incorre pertanto in apoditticità e travisamento. Infatti, nel computo dei ricavi fatturati nel 2005 da R. Coge con riferimento al contratto di appalto corrente con Capriata Più, l'Ufficio aveva considerato - giusta la tabella a p. 11 dell'avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi della contribuente, trascritta in ricorso (p. 10) - anche la fattura di cui si tratta per Euro 227.022,46.

3.3.3. Entrambi i motivi sono inammissibili e, comunque, manifestamente infondati, ragion per cui devono essere disattesi.

Essi, sotto l'apparente deduzione di violazioni di legge, in realtà mirano ad ottenere da questa Suprema Corte una diretta valutazione del materiale probatorio, onde conseguire una diversa e più favorevole delibazione sul merito della controversa, già effettuata dalla CTR alla stregua di congrua e puntuale motivazione, in patente violazione dei canoni del giudizio di legittimità, in seno al quale "l'errore di valutazione dei mezzi di prova in cui sia incorso il giudice di merito che attiene alla selezione da parte del giudice di una specifica informazione tra quelle astrattamente ricavabili da un mezzo di prova - non è mai sindacabile" (Sez. 3, n. 13918 del 03/05/2022). Costituisce, infatti, ricevuto insegnamento della giurisprudenza di legittimità quello a termini del quale "la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità, non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge" (cfr. ad esempio Sez. 5, n. 19547 del 04/08/2017 (Rv. 645292-01)).

Invero deve osservarsi - avuto riguardo, per priorità logica-espositiva, al sesto motivo - che non sussistono, alla stregua della lettera della motivazione della sentenza impugnata, nè alcun omesso esame di un fatto decisivo controverso nè alcuna omessa motivazione.

A fronte della contestazione dell'emissione, da parte di R. Coge, di fatture soltanto per la somma di Euro 843.470,68, inferiore a quella che la medesima avrebbe dovuto fatturare in forza del contratto con Capriata Più, a termini del quale avrebbe dovuto imputare all'anno d'imposta 2005 i costi dell'appalto maggiorati - a titolo di fee - del 15%, per un totale di Euro 976.887,46; ed a fronte della difesa della contribuente di aver fatturato anche la fee, giusta fattura n. (---), la sentenza impugnata evidenzia come, con siffatta fattura, la contribuente dimostri di aver effettivamente adempiuto all'obbligo fatturazione. Nel compiere tale affermazione, la CTR non si limita soltanto a richiamare la fattura di cui si tratta, rilevando che l'Ufficio "non ha compreso nel computo la fattura citata", ma fa altresì specifico riferimento all'allegata, da Redil Coge, "minuziosa ricostruzione del SAL 14 e del registro di contabilità dei lavori relativo al SAL 14, il cui

importo è sicuramente superiore ad Euro 133.416,78 richiesti) dall'Ufficio", da ciò deducendo la conclusione, nondimeno negletta in ricorso, della non corrispondenza al vero - anche per questa concorrente ragione, che, non contestata, prescinde dalla fattura n. (---) dell'allegazione dell'Amministrazione secondo cui i costi erano inferiori ai ricavi fatturati.

In considerazione di quanto precede, palese, come anticipavasi, è che la sentenza impugnata, a differenza di quanto sostenuto dalla ricorrente, dimostra di aver preso in considerazione il fatto decisivo controverso, oltretutto esibendo sul punto pertinente motivazione.

Inoltre, con specifico riguardo al quinto motivo di ricorso, la motivazione stessa, ben lungi dall'essere apodittica, rende conto finanche di un'analisi comparata delle fatturazioni e della contabilità di cantiere in termini di corrispondenza, sì da confutare nel merito la ripresa rassegnata negli avvisi.

Talchè il ricorso, "in parte qua", non merita accoglimento.

3.4. Il settimo e l'ottavo motivo possono essere enunciati congiuntamente in ragione della stretta connessione tra le censure.

3.4.1. Con il settimo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36.

Il motivo in disamina, come il successivo, attiene al rilievo 5.2 dell'avviso di accertamento, alla stregua della narrativa di cui a p. 12 del ricorso.

Il rilievo - premette la ricorrente - riguardava la ripresa a tassazione di ricavi sottofatturati afferenti al centro di costo denominato "Prodt". Infatti - secondo l'Amministrazione - Redil Coge aveva iscritto in contabilità costi in ragione di Euro 80.000,00 per servizi vari, Euro 6.474,45 per elaborazione paghe e contributi ed Euro 104.695,67 per consulenze e progettazioni tecniche; la stessa Redil Coge aveva dichiarato di dover imputare al 2005 ricavi pari all'ammontare dei suddetti costi maggiorati del 15%; siffatta imputazione, però, non risultava, poichè Redil Coge aveva imputato al 2005 ricavi per Euro 244.704,82 relativi a fatture da emettere, ricavi per i quali, nel 2006, aveva quattro fatture (aventi nn. (OMISSIS)) in realtà non imputabili ai suddetti costi maggiorati del 15%. Donde la ripresa a tassazione della somma di Euro 220.075,67, pari all'addizione dei costi maggiorata del 15%.

La CTP disattendeva il rilievo.

Su appello dell'Agenzia delle entrate, facente rilevare come non vi fosse corrispondenza tra le fatture ed i ricavi omessi, anche perchè le fatture portavano come causale la dicitura: "Addebito per direzione tecnica", la CTR ha parzialmente accolto il gravame, confermando il recupero per la somma di Euro 6.474,43, ma disattendendolo quanto al resto, sulla motivazione che Redil Coge, come dimostrato dai prospetti di cui a p. 38 del ricorso in appello, aveva emesso le fatture di cui sopra.

Deduce dunque la ricorrente che l'affermazione della CTR, secondo cui le fatture sono relative (al netto di Euro 6.474,75) alle somme da riaddebitare ai committenti maggiorate del 15%, integra

una mera parvenza di motivazione, per l'effetto nulla.

3.4.2. Con l'ottavo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c..

Secondo la CTR, la sola circostanza che le fatture emesse nel 2006 corrispondano nell'importo ai ricavi ripresi a tassazione dimostra che le fatture sono relative a quei ricavi. In tal guisa la CTR incorre nell'errore di diritto indicato in rubrica, irrilevante essendo la mera identità, affermata apoditticamente e travisatamente, dei corrispettivi fatturati e dei ricavi ripresi a tassazione.

3.4.3. Entrambi i motivi sono inammissibili e comunque manifestamente infondati.

Anche per i motivi in disamina vale la considerazione (già espressa per il quinto ed il sesto) a termini della quale essi, sotto le spoglie di violazioni di legge, in effetti mirano - per di più pretendendo da questa Suprema Corte un diretto apprezzamento delle fatture nn. da (---), non descritte in ricorso - ad una più favorevole riedizione del giudizio di fatto compiuto dalla CTR. A ciò v'è solo da aggiungere che, a fronte della deduzione dell'Agenzia delle entrate in appello circa la mancata corrispondenza delle fatture ai costi maggiorati come contrattualmente previsto, la sentenza impugnata, nel respingere la doglianza quanto ai costi ulteriori rispetto a quelli per Euro 6.474,43 (relativi ad elaborazione paghe e contributi), esibisce un'effettiva e congrua motivazione, osservando che: 1) Redil Coge aveva indicato in bilancio la voce:. "Fatture da emettere" maggiorate del 15%; 2) il 13 febbraio 2006, giust'appunto, risultano effettivamente emesse le fatture da (---); 3) l'importo delle stesse corrisponde "esattamente" a quanto presuntivamente ripreso a tassazione.

In difetto di alcun travisamento, posto che la sentenza impugnata fonda (al di là del richiamo ai prospetti di cui al ricorso in appello delle società) su obiettive consistenze documentali, quali le fatture, correttamente lette ed interpretate, siffatta motivazione è tutt'altro che omessa od apparente e comunque nulla, come invece infondatamente ritenuto dalla ricorrente nel settimo motivo.

Sotto altro profilo, trascorrendosi così all'ultimo motivo, la circostanza dell'"esatta" coincidenza della somma delle fatture con la ripresa oggetto del rilievo è riguardata dalla CTR non come unico o comunque fondante criterio di valutazione, ma solamente come elemento di conferma - sul merito del quale, peraltro, la ricorrente nulla osserva - di un quadro d'insieme nel complesso reputato coerente, quanto sia alle indicazioni in bilancio, sia all'emissione delle fatture, sia alle riconciliazioni.

Alla stregua di siffatto insindacabile giudizio di fatto, la CTR ineccepibilmente ha ritenuto che R.Coge avesse dimostrato l'infondatezza delle pretese, dovendosi quindi escludere la violazione delle disposizioni di legge invocate dalla ricorrente in tema di oneri probatori.

Talchè il ricorso, "in parte qua", non merita accoglimento.

4. Esaurita la disamina delle questioni vertite nel procedimento n. 5625/14 r.g., si procede ora alla disamina di quelle vertite nel procedimento n. 4948/16 r.g..

4.1. Con il secondo motivo di ricorso - che si illustra prioritariamente per la potenziale decisività della relativa censura - si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) dell'art. 295 c.p.c..

E' evidente - premette la ricorrente - come sia assolutamente inammissibile che tra il giudizio riguardante le sanzioni e quello riguardante gli avvisi di accertamento possa esservi contrasto di giudicati, poichè "a priori" è inammissibile che si irroghi una sanzione in relazione a rilievi inesistenti e viceversa che non vengano presi in considerazione, ai fini della sanzione, rilievi legittimi e fondati. E' di conseguenza evidente che la definizione della causa relativa agli avvisi dipendeva da quella relativa alle sanzioni. Pertanto, la CTR, investita della seconda, avrebbe dovuto sospenderla, in attesa del passaggio in giudicato della sentenza riguardo alla prima. Non avendo così fatto, ed avendo deciso la controversia nel merito, la sentenza derivatane è nulla per inosservanza dell'art. 295 c.p.c..

4.2. Il motivo - che si sottrae ai rilievi di non autosufficienza, aspecificità e mera assertività sollevati da Redil Coge nel controricorso, formulando in modo rigoroso la censura, di cui illustra compiutamente le ragioni in diritto - è fondato.

Questa Suprema Corte ha già affermato il principio, cui il Collegio intende dare continuità, secondo il quale, in tema di contenzioso tributario, va cassata con rinvio la sentenza che decida la causa pregiudicata (in particolare quando ha per oggetto il provvedimento d'irrogazione di sanzioni) in base alla decisione, non ancora passata in giudicato, della causa pregiudiziale (qual è quella relativa alla contestata violazione tributaria cui conseguono le sanzioni applicate), dovendosi, in tale ipotesi, sospendere il processo pregiudicato ex art. 295 c.p.c., atteso che i principi del giudicato esterno consentono di attribuire efficacia riflessa alle sole sentenze definitive (Sez. 6-5, n. 331 del 13/01/2021 (Rv. 660259-01); Sez. 5, n. 16615 del 07/08/2015 (Rv. 636825-01)).

Invero (come osservato da Sez. U, n. 14814 del 04/06/2008, non massimata sul punto), "nel rapporto tra illecito e sanzioni, la decisione della causa accessoria (sulla irrogazione della sanzione) dipende dall'esito della causa principale (sulla sussistenza del fatto illecito), nel senso che l'accertamento negativo della violazione esclude la possibilità di applicare la sanzione; mentre l'accertamento positivo non comporta automaticamente la legittimità della applicazione della sanzione (che può essere esclusa per carenza di imputabilità o di colpevolezza, ovvero per la presenza di cause di non punibilità). Normalmente, gli atti di imposizione fiscale contengono, oltre al provvedimento di recupero di imposta, anche l'atto di irrogazione delle eventuali sanzioni e quindi il ricorso avverso il provvedimento unico fa sì che tutta la materia del contendere confluisca in un unico processo (cumulo oggettivo della domanda). Talora, però, i provvedimenti possono essere notificati ed impugnati separatamente ed allora occorre fare ricorso alla sospensione ex art. 295 c.p.c.)". La CTR non ha fatto buon governo dell'esposto principio.

Invero, pur consapevole che la sentenza di secondo grado sull'avviso di accertamento presupposto (ossia la sentenza della CTR n. 100/44/13) non era ancora passata in giudicato, poichè - come dedotto dall'Amministrazione nell'atto d'appello - era stata fatta oggetto, da parte dell'Amministrazione stessa, di ricorso per cassazione ancora pendente, anzichè sospendere il

giudizio, ha ritenuto di pronunciare sul merito delle contestazioni siccome già agitato nel giudizio conclusosi con detta sentenza, della quale, peraltro, si è limitata a riesporre, in guisa di riassunto, i contenuti.

La rilevata violazione dell'art. 295 c.p.c., determina, come anticipato, la fondatezza del motivo in disamina, fondando la necessità di un nuovo esame ad opera del giudice di rinvio, il quale, nondimeno, ai fini della decisione sul "thema" della legittimità delle sanzioni irrogate con l'atto di contestazione impugnato, è chiamato a tener conto, da un lato, delle riprese, oggetto degli avvisi, sulle quali ormai è sceso il giudicato e, dall'altro, quanto invece alle riprese ancora "sub iudice", degli effetti della riunione del procedimento n. 4948/16 r.g. al procedimento n. 562.5/14 r.g. disposta, come innanzi, direttamente da questa Suprema Corte, con conseguente realizzazione del cd. "simultaneus processus".

L'accoglimento di tale motivo comporta l'assorbimento degli altri.

5. In definitiva: il ricorso dell'Agenzia delle entrate nel procedimento n. 5625/14 r.g. deve essere accolto quanto al primo ed al terzo motivo, con conseguenti annullamento con rinvio della sentenza a mezzo di detto ricorso impugnata relativamente agli stessi ed assorbimento del secondo e del quarto motivo, mentre deve essere rigettato quanto ai restanti motivi; il ricorso dell'Agenzia delle Entrate nel procedimento n. 4948/16 r.g. deve essere accolto quanto al secondo motivo, con conseguenti annullamento c:on rinvio della sentenza a mezzo di detto ricorso impugnata relativamente allo stesso ed assorbimento di tutti gli altrii motivi.

La CTR della Lombardia, in diversa composizione, pronunciando in sede di rinvio, avrà, poi, a regolare tra le parti le spese di lite, anche in relazione al presente grado di legittimità.

P.Q.M.

Riunito il ricorso n. 4948/16 r.g. al ricorso n. 5625/14 r.g., accoglie il primo ed il terzo il motivo del ricorso n. 5625/14 r.g. proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della CTR Lombardia n. 100/44/13 depositata il 15 luglio 2013 ed accoglie il secondo motivo del ricorso n. 4948/16 r.g. proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della CTR Lombardia n. 3379/42/2015 depositata il 16 luglio 2015, annullando, relativamente ai motivi oggetto di accoglimento, dette rispettive sentenze, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la regolazione tra le parti delle spese di lite, anche in relazione al presente grado di legittimità.

Dichiara assorbiti il secondo ed il quarto motivo e rigetta i restanti motivi del ricorso n. 5625/14 r.g..

Dichiara assorbiti i restanti motivi del ricorso n. 4948/16 r.g..

Così deciso in Roma, ad esito dell'adunanza pubblica, il 20 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza