

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26214 Anno 2020

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: FEDERICI FRANCESCO

Data pubblicazione: 18/11/2020

ORDINANZA

sul ricorso 15798-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente

2020

domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,

2072

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,

che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

ICOGES IMPRESA COSTRUZIONI GENERALI STRADE
SRL, elettivamente domiciliato in ROMA,
VICOLO ORBITELLI 31, presso lo studio
dell'avvocato MICHELE CLEMENTE,
rappresentato e difeso dall'avvocato RENATO
PACIELLO;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 9/2013 della
COMM.TRIB.REG. di POTENZA, depositata il
18/01/2013;

udita la relazione della causa svolta nella
camera di consiglio del 23/07/2020 dal
Consigliere Dott. FRANCESCO FEDERICI.

Rilevato che:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 9/01/2013, depositata il 18 gennaio 2013 dalla Commissione tributaria regionale della Basilicata. La Commissione aveva rigettato l'appello dell'Amministrazione finanziaria avverso la decisione di primo grado, con la quale erano state accolte le ragioni della I.CO.GE.S. s.r.l. contro l'avviso di accertamento, con cui era stato rideterminato l'imponibile relativo all'anno d'imposta 2004 ai fini Ires ed Irap, nonché l'Iva dovuta.

L'Agenzia delle entrate ha rappresentato che a conclusione della verifica condotta nei confronti della società era stata contestata l'indeducibilità di costi, l'omessa fatturazione di operazioni imponibili, la fatturazione di operazioni imponibili senza applicazione dell'Iva. In particolare, per quanto qui d'interesse, l'Amministrazione finanziaria aveva disconosciuto la deducibilità dei costi relativi a due fatture, contabilizzati per l'intero importo di € 580.000,00 e di € 515.750,00, sostenendo che essi erano relativi a lavori eseguiti in favore della committente Bridgestone spa dalla Associazione Temporanea d'Imprese (ATI) costituita dalla stessa I.CO.GE.S. e dalla Guido Costruzioni s.r.l. al 50%. I costi pertanto non potevano essere dedotti per intero dalla ricorrente ma nella medesima percentuale.

Era seguito il contenzioso, esitato in favore della contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Potenza con sentenza n. 411/02/2010, confermata in sede d'appello con la pronuncia ora impugnata. I giudici regionali hanno ritenuto che il difetto di inerenza contestato dall'Amministrazione finanziaria, fondato sulla constatazione della previsione contrattuale di lavori di appalto realizzabili dalle due imprese nella misura del 50% ciascuna, poteva essere superato dai diversi e successivi accordi interni all'ATI.

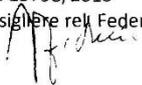
La sentenza è censurata con due motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione dell'art. 39, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 54, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per malgoverno dei principi di riparto dell'onere della prova;

con il secondo per violazione dell'art. 109, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per aver erroneamente applicato le regole sull'inerenza.

L'Amministrazione finanziaria ha chiesto dunque la cassazione della sentenza, con ogni conseguenziale statuizione.

RGN 15798/2013
Consiglio di Amministrazione
Federici



Si è costituita la I.CO.GE.S. s.r.l., che ha eccepito l'inammissibilità del ricorso e nel merito ne ha contestato il fondamento, chiedendo il suo rigetto.

Considerato che:

Vanno preliminarmente esaminate le ragioni per le quali la società controricorrente ha eccepito l'inammissibilità del ricorso. Si sostiene la violazione dell'art. 366, primo comma, n. 6, cod. proc. civ. per l'inosservanza del principio di autosufficienza, non avendo l'Agenzia prodotto il contratto di appalto concluso tra la Bridgestone e l'ATI. L'eccezione è priva di fondamento perché le critiche alla pronuncia del giudice d'appello attingono il supposto malgoverno delle regole sulla prova e sulla identificazione della inerenza dei costi disconosciuti, critiche rispetto alle quali non si pone mai in discussione il contenuto del contratto d'appalto, la cui allegazione era dunque irrilevante.

L'eccepita inammissibilità è infondata anche quando si esaminino le ulteriori ragioni addotte dalla contribuente. In particolare non è condivisibile la critica sulle modalità con cui è stato denunciato l'errore di diritto della sentenza, perché anzi nel primo motivo risultano ben individuate le norme che si pretendono violate e le parti della pronuncia impugnata che si afferma viziata dall'errore di diritto, e ciò in osservanza di quanto richiesto dall'art. 366, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. Altrettanto non condivisibile è la critica al secondo motivo di ricorso, laddove si sostiene che le censure al giudizio di inerenza dei costi siano inammissibili, trattandosi di valutazione riservata al giudice di merito, come tale censurabile solo come vizio motivazionale e non come errore di diritto. A parte che l'eccezione, quand'anche fondata, non investirebbe l'intero ricorso ma il solo secondo motivo, essa non coglie nel segno, perché ad essere censurato dall'Agenzia è il significato giuridico di inerenza utilizzato dal giudice d'appello, ciò che, a prescindere dalle valutazioni di merito, è censura correttamente ricondotta dall'Amministrazione ricorrente nell'alveo dell'errore di diritto.

Esaminando ora i motivi di ricorso, con il primo l'Agenzia delle entrate si duole della violazione delle norme che presidiano le regole di riparto dell'onere probatorio. Con il secondo si duole della pronuncia che non avrebbe in alcun modo vagliato la deducibilità dei costi alla luce, oltre che dei requisiti di competenza e certezza, del principio di inerenza. I due motivi possono essere trattati congiuntamente perché intrinsecamente connessi.

RGN 15798/2013
Consigliere rel. Federici

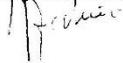


A fronte della contestazione, elevata dalla Amministrazione finanziaria, dell'indeducibilità dell'interessa dei costi sostenuti per opere appaltate non alla sola società contribuente, ma ad una associazione temporanea d'impresa composta dalla medesima I.CO.GE.S. e dalla Guido Costruzioni, coinvolte nella realizzazione ognuna nella percentuale del 50%, il giudice d'appello ha superato la presunzione della ripartizione dei costi medesimi limitandosi ad affermare che <<...come prospettato dalla odierna appellata, tale previsione del contratto stipulato dalla associazione temporanea di imprese ICOGES - GUIDI COSTRUZIONI ben poteva essere superato da accordi successivi all'interno della ATI e non costituisce di per sé presunzione di non ineranza di costo in quanto volta a disciplinare l'esecuzione dell'appalto nei confronti della committente e non all'interno dell'ATI>>.

Secondo la difesa dell'Agenzia si tratta di motivazione che non era neppure collegata alle ragioni difensive addotte dalla società, la quale si era limitata ad affermare che i costi addebitati alla ICOGES erano stati integralmente riportati come ricavi dalla Guidi Costruzioni, e su di essa interamente tassati, sicché non riconoscerli nell'interessa alla odierna controricorrente avrebbe comportato una doppia tassazione.

Ebbene, costituisce principio consolidato quello secondo cui ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'ineranza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione, quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di ineranza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (Cass., 17/07/2018, n. 18904; 07/06/2018, n. 14858). Ciò vale a maggior ragione in tema di ripartizione di costi infragruppo (Cass., 05/12/2018, n. 31405). Ancora più nello specifico, in tema di rapporti tra stazione appaltante e associazione temporanea di imprese, si è affermato che l'ATI, nell'ipotesi di raggruppamento tanto verticale quanto orizzontale, non costituisce un'impresa unitaria che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportando individualmente il relativo rischio (Cass., 23/11/2018, n. 30354, che da ciò fa conseguire come, non configurandosi un unitario soggetto passivo Iva, non ci si possa avvalere del metodo del *reverse charge* ai fini dell'assolvimento dell'imposta). E si è anche chiarito - in particolare rispetto a stazioni appaltanti pubbliche - che la presenza del mandato, se consente alla stazione appaltante di avere come interlocutore privilegiato solo l'impresa mandataria, non determina la creazione di un centro autonomo di imputazione giuridica né comporta l'unificazione dell'attività di esecuzione dell'appalto. L'appalto, dunque, non diventa "comune" alle imprese riunite, RGN 15798/2013

Consigliere rel. Federici



in quanto ciascuna di esse conserva la piena autonomia operativa nella realizzazione della parte di opera che le compete (Cass., 30/01/2003, n. 1396).

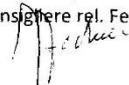
I brevi cenni alla natura dell'ATI, al ruolo che essa svolge nei rapporti con la stazione appaltante a mezzo dell'impresa mandataria, e ai limiti giuridici degli effetti del raggruppamento rispetto alla esecuzione dell'appalto e alla autonomia operativa di ciascuna impresa partecipante - in ragione della parte dell'opera ad essa affidata - non possono del tutto escludere che, nei rapporti interni tra le società raggruppate, vi siano accordi per una diversa distribuzione dei costi. Questi accordi tuttavia non devono essere solo ipotizzati, ma hanno necessità di essere provati. Soprattutto, sotto il profilo fiscale, vi è necessità di riscontro della coerenza logica della scelta di una diversa distribuzione dei suddetti costi a fronte all'attività assunta, per consentire un controllo in ordine al rispetto della disciplina che presidia la deducibilità dei costi secondo il principio di inerenza.

Alla luce di tale principio infatti, anche volendo tener conto delle recenti evoluzioni interpretative del concetto di inerenza, che abbandonando criteri puramente quantitativi o di utilità, privilegiano aspetti qualitativi (cfr. Cass., 11/01/2018, n. 450; 26/09/2018, n. 22938) o comunque aspetti di coerenza economica del costo rispetto all'attività d'impresa (Cass., 06/06/2018, n. 14579; 07/06/2018, n. 14858), sarebbe illogico riversare tutti i ricavi su una delle due società che compongono il raggruppamento d'impresе, appaltatrice dei lavori, e tutti i costi sull'altra società. Occorre infatti comprendere come e in qual modo quei costi possano considerarsi deducibili sotto il profilo dell'inerenza (a fronte dell'assenza di ricavi, che per accordo sarebbero stati indirizzati solo verso una delle due società). E ciò senza voler considerare ulteriori questioni che potrebbero insorgere, quali la compatibilità dell'accordo con gli obblighi fiscali, ingenerando il sospetto che l'unica finalità di tale accordo sia quella elusiva (si pensi all'ipotesi in cui tutti i ricavi siano stati convenzionalmente riportati nel bilancio della società in forte passivo e tutti i costi riportati nella contabilità della società fortemente in attivo, e dunque al solo fine di ridurre l'imponibile per quest'ultima).

In conclusione ai fini fiscali era necessario che la contribuente allegasse la prova dell'accordo in forza del quale tutti i costi sostenuti dall'ATI per la realizzazione delle opere appaltate dovessero risultare nella contabilità della I.CO.GE.S, srl., e quali ragioni giustificassero tale scelta tra le imprese raggruppate. Il giudice d'appello si è invece limitato solo ad ipotizzare la sussistenza dell'accordo, senza alcuna concreta verifica della rispondenza dell'ipotesi ad un accordo realmente raggiunto tra le società,

RGN 15798/2013

Consiglieri rel. Federici



così violando tanto le regole di riparto dell'onere probatorio quanto la verifica di inerenza dei costi così come ricondotti nella contabilità della società contribuente.

I motivi di ricorso risultano in conclusione fondati. La sentenza va pertanto cassata e il processo va rimesso alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, che in altra composizione dovrà decidere la controversia alla luce dei principi di diritto enunciati.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 23 luglio 2020

Il Presidente

Federico SORRENTINO



Depositato in Cancelleria