

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 157/38/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 6/3/2009 l'Agenzia delle Entrate di Erba notificava alla società F.Ili Te. Impresa di Costruzioni S.r.l. (in seguito: "F.Ili Te.") esercente l'attività di lavori generali di costruzioni di edifici, l'avviso di accertamento sopraindicato, emesso a seguito di una verifica fiscale.

L'Ufficio contestava maggiori ricavi per complessivi € 868.086,58, costi non di competenza per € 6.163,67 e costi non deducibili per € 241,22.

La società impugnava l'accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Como che, con sentenza n. 13/2/10 del 15/1/2010, accoglieva parzialmente il ricorso come sarà di seguito specificato, compensando le spese.

Avverso la suddetta sentenza la soc. F.Ili Te. proponeva appello con ricorso notificato in data 23/7/2010, a fronte dei recuperi di seguito indicati.

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Como, con atto in data 28/10/2010, proponeva le controdeduzioni specificate a fronte di ogni recupero impugnato in appello.

1. Dal conto "Vendite immobilizzi" - Recupero di € 464.010,53, pari alla differenza tra il valore dell'immobile venduto al socio Vi. Te., stimato in € 714.010,53 ed il prezzo pattuito, di € 250.000,00.

L'appellante ritiene di avere documentato senza incontrare contestazione, lo stato di totale abbandono dell'immobile, dimostrandone l'inidoneità a soddisfare qualsiasi esigenza abitativa.

Contesta inoltre la tesi dell'Ufficio che aveva considerato la vendita al socio alla stregua di un'assegnazione.

La società ha rilevato l'omessa indicazione della disciplina sulla quale sarebbe stato fondato l'accertamento e della metodologia applicata, nonché l'illegittima applicazione dell'art. 85, comma 2, del Tuir a un atto vero e reale. Ritiene di avere dimostrato che il valore assunto dall'Ufficio (€ 714.010,53), ottenuto dall'applicazione dei coefficienti OMI - utilizzabili al più con riferimento a immobili in stato conservativo normale - sarebbe abnorme e ingiustificabile poiché non confermato da qualsiasi altro criterio di calcolo (rivalutazione del valore d'acquisto, stima su base catastale, stima secondo il criterio del valore di trasformazione, valore assunto per la tassazione ai fini Ici).

Il valore dell'immobile ceduto, determinato per mezzo delle metodologie di calcolo indicate, sarebbe compreso tra € 216.207,00 ed € 268.525,40, a fronte del valore dichiarato di € 250.000,00.

L'Ufficio puntualizza che la metodologia da esso utilizzata è quella analitico induttiva, poiché le contestazioni sono in parte induttive ed in parte analitiche. Ciò emerge tanto dal pvc, che costituisce parte integrante dell'accertamento, quanto dalla motivazione dello stesso e dalla normativa richiamata. La dettagliata e puntuale difesa spiegata dall'appellante non avrebbe potuto essere posta in essere laddove l'Ufficio non avesse indicato le ragioni giuridiche poste a fondamento delle riprese.

L'Ufficio precisa che la cessione dell'immobile al socio Te. Vi. è stata inquadrata nell'ambito dell'art. 85 comma 2 del Tuir che comprende tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci. Richiama il comma 1, lettera a) il quale stabilisce che sono considerati ricavi i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione od al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

Ritiene infondata l'eccezione della società che l'assegnazione di cui all'art. 85 comma 2 faccia esclusivo riferimento ad un atto privo di autonomia giuridica, che può realizzarsi in forme diverse tipo la distribuzione di dividendi in natura, il riparto straordinario mediante utilizzo di riserve disponibili, la riduzione di capitale, ecc.

L'art. 39 lettera d) del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Pertanto la Commissione di primo grado ha statuito: "per le cessioni immobiliari poste in essere fino al 4 luglio 2006 sono applicabili le presunzioni semplici e non le presunzioni legali, per cui agli indizi gravi (dati OMI) devono aggiungersi altri elementi che siano precisi e concordanti".

Leggendo la motivazione dell'avviso di accertamento sarebbe evidente, secondo l'Ufficio, che il giudice di primo grado non ha modificato il titolo del recupero, conferendogli ex novo caratteri diversi dal presupposto definito nell'avviso in contestazione, ma ha inquadrato fedelmente la fattispecie così come delineata nell'atto in contestazione.

L'Ufficio ha rettificato il valore sulla base dei dati OMI per immobili in "stato conservativo normale", supportati dalla presunzione di antieconomicità dell'operazione. Il compendio in questione, infatti, era stato acquistato nel 1990 al prezzo di € 191.089,05, e assegnato nel 2005 al socio al prezzo di € 250.000,00.

Il margine di guadagno sarebbe molto esiguo, non in linea con la percentuale di ricarico che, stante l'intervallo di tempo intercorso tra l'acquisto e la vendita, si renderebbe applicabile nella corretta pratica commerciale.

Inoltre, applicando la percentuale di variazione Istat (54,6%) dei prezzi al consumo relativamente all'arco temporale intercorso, scaturisce - ai fini del raffronto - un prezzo di acquisto di € 295.423,97, di gran lunga superiore a quello pattuito nell'atto di vendita.

L'Ufficio richiama la determinazione della Commissione di primo grado la quale, rilevato che il compendio versava in stato di abbandono, sprovvisto delle caratteristiche minime per uso abitativo, e che il valore determinato dalla perizia di stima, prodotta dalla società, con il metodo della trasformazione, fosse poco attendibile poiché i costi di ristrutturazione in essa indicati non sarebbero facilmente riscontrabili, determinava il valore della cessione in € 350.000,00.

Ritiene pertanto infondata l'eccezione dell'appellante in ordine alla valutazione equitativa ed alla violazione del principio di legalità.

Motivi della decisione sul 1° punto

La Commissione, esaminati gli atti, respinge, anzitutto, l'eccezione di omessa indicazione della disciplina sulla quale sarebbe stato fondato l'accertamento e della metodologia applicata.

Infatti, come emerge tanto dal pvc (parte integrante dell'avviso di accertamento), quanto dalla motivazione dello stesso e dalla normativa in esso richiamata, la metodologia utilizzata dall'Ufficio è quella analitico induttiva, poiché le contestazioni sono in parte induttive ed in parte analitiche.

Preliminarmente la Commissione conferma la correttezza dell'inquadramento dell'eccezione dell'Ufficio nella fattispecie di cui all'art. 85, comma 2, del Tuir poiché l'attività svolta dalla società Fratelli Te. consiste nella costruzione e nella vendita di edifici ed il comma 1, lettera a) del Tuir stabilisce che sono considerati ricavi i corrispettivi delle

cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Invero, l'Ufficio ha rettificato il valore del compendio in base al combinato disposto dell'art. 85 del Tuir e dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973.

Tanto premesso, la Commissione ritiene, nel merito, di accogliere in parte l'appello del contribuente sul punto, determinando il valore del compendio in complessivi € 268.525,00, assumendo il valore massimo calcolato con il metodo della trasformazione. Tale metodo è stato adottato nella definizione della presente controversia dopo avere esaminato: il prezzo di acquisto pattuito (€ 250.000,00), il valore base dell'immobile rivalutato mediante indici ISTAT (€ 239.533,00), il valore catastale determinato ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (€ 259.448,40) ed il valore determinato ai fini ICI (€ 216.207,00). Per il calcolo di tali valori si rinvia ai paragrafi 1.4.2, 1.4.3, 1.4.4 del ricorso introduttivo ed alla tabella di raffronto a pag. 17 dell'appello.

L'obiezione della Commissione Provinciale, che il metodo della trasformazione fosse poco attendibile poiché i costi per la ristrutturazione in esso indicati non sarebbero facilmente riscontrabili, non può essere recepita da questo Collegio in quanto l'Ufficio, in possesso della perizia di stima degli architetti Spinelli e Rondella, non ha opposto alcuna critica a tale documento.

La Commissione, in parziale riforma della statuizione di primo grado, determina il valore del compendio in € 268.525,00.

2 - Sul recupero a tassazione di € 61.079,00 pari alla differenza fra il valore normale stimato dei due appartamenti venduti ai signori Co. Ri. e Bi. (€ 345.079,00) ed il corrispettivo dichiarato (€ 284.000,00).

La società aveva acquistato dalla "Ca. S.r.l." i due appartamenti da lei stessa realizzati in regime di appalto per conto della venditrice.

L'Ufficio aveva recuperato a tassazione l'importo di € 61.079,00 quale differenza fra valore normale stimato dei due appartamenti in base ai valori OMI (€ 345.079.000,00) ed il corrispettivo pattuito e versato (€ 284.000,00).

La società aveva impugnato l'accertamento per omessa indicazione della disciplina sulla quale esso sarebbe stato fondato e, in particolare, della metodologia applicata. Aveva inoltre precisato che i due appartamenti erano stati da essa acquistati in conto prezzo sui lavori realizzati all'epoca e non pagati dalla committente "Ca. S.r.l.", nel senso che, con la vendita a Te. s.r.l., questa ha pagato buona parte dei propri debiti nei suoi confronti per le opere da essa realizzate in qualità di appaltatrice. Aveva infine contestato:

- l'attribuzione alla stima OMI della natura di presunzione alla luce della modifica disposta dall'art. 24 comma 5, della legge n. 88 del 7/7/2009, e dell'art. 39 comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, che in precedenza attribuiva alla stima OMI la capacità di integrare la prova dell'infedeltà della dichiarazione; l'attribuzione della natura di presunzione a un contratto di mutuo stipulato dagli acquirenti dell'immobile, poiché l'avviso di accertamento faceva riferimento all'art. 35 comma 23 - bis del D.L. 223/2006 che presupponeva il riconoscimento del potere di sostituire il valore normale del bene al corrispettivo pattuito, poi abrogato dall'art. 24 della legge n. 88 del 7/7/2009.

Nella sentenza impugnata si legge: "a giudizio della Commissione è verosimile quanto riferito dalla ricorrente [che i due appartamenti erano stati acquistati in conto prezzo], tuttavia due vendite a costi e ricavi a quasi zero appaiono poco credibili e convincenti, invero, per gli atti in questione non si può ignorare che sono state sostenute spese per gli

atti notarili (parcella notaio, imposte, tempo necessario per concludere le vendite, nonché un minimo di remunerazione del capitale investito dal 16/03/2005 al 2/12/2005. Pertanto, pur condividendo le osservazioni della ricorrente sul mutuo ipotecario, ritiene congruo determinare il valore degli immobili compravenduti ai sigg.ri Co. e Ri. in € 160.000, 00 e alla Signora Bi. in € 160.000,00".

L'appellante rammenta che i risultati della stima OMI utilizzati dall'Ufficio per determinare il valore normale, come qualunque altra presunzione semplice, necessitano di un riscontro, che non vi è stato, con la situazione del singolo caso.

Pertanto ripropone i motivi di impugnazione non esaminati o disattesi nel giudizio di primo grado:

- a) l'eccezione di nullità dell'accertamento per essere stata omessa l'indicazione della metodologia per la determinazione del presunto imponibile non dichiarato;
- b) l'eccezione di assenza del benché minimo indice di antieconomicità della operazione;
- c) l'eccezione di congruità del corrispettivo indicato nei due atti di compravendita, alla stregua della ricostruzione dei valori su base catastale ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, D.P.R. 131/1986, sebbene prevista ai fini di altra imposta.

L'Agenzia delle Entrate contesta il primo motivo di impugnazione incentrato sulla illegittimità della valutazione della C.T.P. che sarebbe "equitativa" e, sul punto, rinvia a quanto già osservato a fronte del primo recupero.

Per quanto riguarda l'illegittimità dei dati OMI, precisa che il valore normale degli immobili oggetto delle compravendite è stato determinato in base a quanto stabilito nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 in € 169.006,50 (acquirenti Co. - Ri.) ed in € 170.079,00 (acquirente sig.ra Bi. Fe.).

Il valore normale è stato calcolato moltiplicando la superficie catastale degli immobili espressa in metri quadrati desunta dalle visure catastali, con il valore normale unitario determinato sulla base delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia del Territorio, considerati i coefficienti di merito relativi alle caratteristiche degli immobili.

I verificatori avevano rilevato che gli acquirenti Co. - Ri. avevano contratto contestualmente alla stipula dell'atto di compravendita, un mutuo ipotecario registrato in data 29/04/2005 nel quale il mutuante Unicredit S.p.A. aveva concesso la somma di € 175.000,00.

Tale importo, garantito da ipoteca gravante sull'immobile compravenduto, costituirebbe, secondo l'Ufficio, la soglia minima alla quale rapportare il valore commerciale dell'immobile ai fini della determinazione del valore normale.

L'Ufficio richiama il comma 23 bis dell'art. 35 del D.L. 223/2006 convertito nella legge n. 248/2006, il quale prevede che in caso di trasferimenti immobiliari soggetti ad Iva, finanziati mediante mutui fondiari o finanziamenti bancari, il valore normale non possa essere inferiore all'ammontare del mutuo o del finanziamento erogato.

Ne consegue che i valori degli immobili dichiarati dai contraenti in atti sarebbero difforni dal valore normale.

Tale difformità è suffragata dall'analisi della convenienza economica delle operazioni di compravendita poste in essere dalla verificata. L'immobile ceduto ai sigg. Co. Ri. al prezzo di € 143.000,00 era stato acquistato al prezzo di € 140.916,00, mentre quello

ceduto alla sig.ra Bi. era stato acquistato al prezzo di € 140.913,00 e ceduto al prezzo di € 141.000,00.

Il confronto fra il prezzo di acquisto e quello successivo di rivendita evidenzia un margine di guadagno molto esiguo, non giustificabile ai fini della remunerazione del rischio d'impresa.

Pertanto l'Ufficio ha recuperato a tassazione l'importo di € 61.079,00 quale differenza fra i corrispettivi dichiarati (€ 284.000,00) ed il valore normale attribuito, pari a complessivi € 345.079,00.

Ritiene che la stima operata dai primi giudici segua un iter logico condivisibile.

Motivi della decisione sul 2° punto

La Commissione respinge l'eccezione di nullità dell'accertamento per omessa indicazione della disciplina e della metodologia applicata, sulla quale sarebbe stato fondato l'accertamento, rinviando a quanto già motivato sull'identico rilievo, a fronte del recupero di cui al § 1.

Sulla riproposta eccezione di assenza di antieconomicità nelle compravendite, la Commissione, pur ribadendo il carattere di presunzione semplice dei valori scaturenti dai dati OMI e pur confermando l'insufficienza ex sé, del maggior importo del mutuo ipotecario, a legittimare la presunzione di maggiori ricavi, ritiene che, nel caso specifico, il guadagno rilevato dal confronto fra prezzo di acquisto e prezzo successivo di rivendita sia molto esiguo, non giustificabile ai fini della remunerazione del rischio d'impresa insito in ogni attività commerciale.

La Commissione respinge pertanto l'appello e conferma, sul punto, la sentenza impugnata.

3 - Sul recupero a tassazione di € 342.996,95 quale differenza fra valore delle rimanenze (€ 1.961.739,00) e gli acconti girati a ricavi sommati alle fatture di saldo (€ 1.618.743,00) per le opere eseguite dall'appellante quale componente del Consorzio Licinium, in dipendenza dell'appalto da questo stipulato con Licinium s.r.l., assunta come prova di ricavi non dichiarati ex art. 85 Tuir.

L'Ufficio ha recuperato a tassazione l'importo di € 342.996,95 in quanto la somma degli acconti stornati a ricavi, pari ad € 1.616.743,00, più le fatture emesse a saldo delle opere compiute, pari ad € 2.000,00, non coprirebbe l'importo inizialmente pattuito in € 1.961.739,96.

La ricorrente ritiene, invece, tale ripresa illegittima e ne chiede l'annullamento. Riferisce che le opere sarebbero state consegnate nel 1996 e da quell'anno sarebbero state rilevate tra le rimanenze e riportate nell'anno successivo, in ragione di un valore complessivo stimato secondo i prescritti criteri in € 1.825.079,00 (più € 136.660,54 quali corrispettivi pattuiti per il contratto d'appalto stipulato in data 01/08/2000 con Bo. Da.).

Riferisce, inoltre, che tra le imprese consorziate era insorta controversia sulla quantificazione dei corrispettivi per le opere dedotte in contratto e realizzate da ciascuna di esse, nonché sulla quantificazione dei corrispettivi per le opere extra contratto. Solo dopo anni di contrasto il Consorzio avrebbe fatto redigere da uno studio tecnico esterno una stima complessiva dei lavori realizzati e sulla scorta della quale sarebbe stato posto termine alle controversie rendendo possibile l'approvazione da parte dell'assemblea del Consorzio di un piano di riparto finale, intervenuta in data 14 aprile 2005.

In esito a tale deliberazione la ricorrente sarebbe stata costretta ad accettare un corrispettivo pari agli acconti ricevuti per € 1.501.856,67 con l'aggiunta di un importo proforma di € 1.000,00 che le avrebbe consentito di emettere due fatture a saldo (n. 22 del 18/5/2005 di € 600,00, e n. 21 del 18/5/2005, di € 400,00). Anche per le opere realizzate in esecuzione del contratto di appalto con Da. Bo., stipulato in data 01/08/2000, giunta alla definitiva liquidazione del dovuto, la ricorrente avrebbe incassato solo € 114.886,34 + € 1.000,00, rispetto al corrispettivo pattuito di € 136.660,54.

Nella sentenza di primo grado si legge che il giudice "ritiene fondata la ripresa fiscale di una parte dei corrispettivi pattuiti e non fatturati, giacché la somma degli acconti stornati a ricavi e delle fatture emesse a saldo della chiusura delle commesse non copre l'importo inizialmente pattuito".

Infatti "Le argomentazioni ed osservazioni svolte dalla ricorrente in ordine alla lunga controversia tra imprese consorziate, conclusasi con il riparto finale intervenuto in data 15 [rectius:14] /04/2005 appaiono inverosimili e poco convincenti. Invero, il documento ricognitivo non ha valenza probatoria perché non è oggettivamente riscontrabile; la controversia di durata decennale non è supportata da alcun carteggio, né da atti di contestazione tra le consociate e la ricorrente"; riferendosi al diverso contratto stipulato in data 1/8/2000 con Da. Bo., la sentenza prosegue osservando che lo stesso "non riporta alcun riferimento ai prezzi convenuti. Per questi motivi a giudizio di questa commissione la ripresa fiscale di € 342.996, 95 è legittima e fondata".

Secondo l'appellante, occorre distinguere tra le due vicende: il contratto di appalto stipulato tra il Consorzio Licinium (di cui la società era componente) e Licinium S.r.l., da un lato, ed il contratto stipulato con Da. Bo.

Relativamente al Consorzio Licinium, il giudice non ha creduto alle difese della società perché ha ritenuto che la copia della delibera 14/4/2005 dalla stessa prodotta sub doc. 12 non avrebbe avuto valore di prova siccome "non oggettivamente riscontrabile".

Nel verbale di assemblea agli atti si legge che in tale occasione il presidente consegnò alle imprese consorziate le tabelle di calcolo relative alle liquidazioni finali dei lavori; e si legge anche che l'assemblea approvò il metodo di calcolo per l'individuazione di un ulteriore sconto percentuale da applicare ai corrispettivi richiesti dalle consorziate, in conseguenza di che, in breve, l'odierna appellante si vide attribuito un residuo di € 1.000,00 che è l'importo indicato nelle fatture emesse a saldo per tutta l'opera prestata (nn. 21/2005 e 22/2005).

Ciò costituirebbe, ad avviso della appellante, puntuale riscontro al fatto che la determinazione del residuo dovuto ad essa non dipese da una libera contrattazione tra di essa e la committente Licinium S.r.l., ma da una delibera assembleare i cui effetti avrebbe essa subito, quand'anche avesse espresso un voto contrario.

Se in mancanza di un riscontro al contenuto della citata delibera fosse da intendere nel senso che la stessa non consentirebbe di stabilire in base a quali calcoli si sia giunti alla determinazione dell'importo riconosciuto a saldo a Te. S.r.l. per le opere prestate, tale lacuna dovrebbe ritenersi definitivamente colmata dalle risultanze dell'istruttoria dibattimentale condotta nel processo penale a carico del legale rappresentante del Consorzio sig. Le. Te. nel quale sono stati prodotti, inter alia: il verbale dell'assemblea del 14/4/2005 con allegata tabella per il calcolo della percentuale dell'ulteriore sconto, la serie completa di calcoli eseguiti dai tecnici incaricati dal Consorzio Licinium per la determinazione del predetto sconto, la copia integrale del verbale dell'udienza del 9/3/2010 del processo penale, nel corso della quale il teste Gi. Ri., già presidente del

Consorzio, ha fornito un'esatta cronistoria dell'intera vicenda alla quale il verbale dell'assemblea consortile 14/4/2005 fa riferimento.

Dopo la lettura dei suddetti documenti nessun dubbio, secondo l'appellante, potrebbe sopravvivere sulla correttezza della condotta tenuta dalla F.Ili Te. S.r.l. e sulla infondatezza della ripresa di presunti ricavi non dichiarati.

Sempre secondo l'appellante, la differenza negativa riscontrata tra la stima delle opere in corso di esecuzione, eseguita sulla base dei corrispettivi originariamente pattuiti, e la somma degli acconti stornati a ricavi più gli importi esposti nelle fatture a saldo, non avrebbe alcuna valenza di prova presuntiva in ordine all'esistenza di maggiori ricavi non dichiarati.

L'Ufficio ribadisce il principio che nel processo tributario non possono essere opposte le risultanze del parallelo procedimento penale.

Il nocciolo centrale del problema non riguarderebbe i criteri utilizzati in ordine ai conteggi per il riparto finale.

Il giudice di prime cure ha ritenuto che la delibera dell'assemblea dei consorziati, contenente il piano di riparto, non abbia valenza probatoria perché non oggettivamente riscontrabile. L'espressione "oggettivamente riscontrabile" deve essere riferita, secondo l'Ufficio, alla circostanza che il documento prodotto proviene dagli stessi soggetti coinvolti nella vicenda.

Rammenta che la Licinium srl, con il contratto d'appalto dell'11/5/1989, commissionava dei lavori al Consorzio Licinium.

La Licinium srl è partecipata dalle seguenti società:

- per il 21,59% dall'impresa Torchiana
- per il 4,76% dall'impresa Hegias srl i cui soci sono i sig.ri Ci.
- per il 10,48% dell'impresa Mi.
- per il 10,48% dall'impresa Figli di Na.
- per il 21,58% dall'impresa F.Ili Te.
- per il 9,52% dall'impresa Pozzi
- per il 21,59% dall'impresa Ri. Spa.

Il Consorzio Licinium, il cui presidente era Gi. Ri. socio e rappresentante legale della Ri. Spa (nonché teste nel verbale dell'udienza del procedimento penale) aveva a sua volta affidato i lavori, appaltati dalla Licinium srl, alle stesse società socie della Licinium (cfr. il piano di riparto).

In buona sostanza, secondo l'Ufficio, la Licinium avrebbe appaltato i lavori a se stessa.

L'Ufficio si chiede che necessità avesse la Licinium srl di appaltare i lavori al Consorzio Licinium, se poi quest'ultimo li ha affidati agli stessi soci della Licinium srl.

Sempre secondo l'Ufficio, a fronte di un documento che riconosce un corrispettivo inferiore rispetto a quello pattuito, vi sarebbe lo scopo di non fatturare dei ricavi, conseguendo un risparmio d'imposta.

Inoltre, la testimonianza del Sig. Ri. nel processo penale (in atti) potrebbe sembrare poco attendibile, ove si consideri che egli era Presidente del consorzio, socio della Ri. S.p.A.,

quest'ultima socia insieme alla F.Ili Te., della Licinium srl. Secondo l'Ufficio sarebbe evidente che tutti i soggetti coinvolti sarebbero accomunati dagli stessi interessi.

L'Ufficio chiede il rigetto dell'appello e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Motivi della decisione sul 3° punto

La Commissione, esaminati gli atti, osserva quanto segue.

Anche se le risultanze di un procedimento penale parallelo non fanno stato nel processo tributario, ciò non impedisce al giudice tributario di prendere in considerazione, fra altri elementi, anche quelli - se ritenuti utili - che emergono dagli atti del procedimento penale.

La Commissione ha pertanto esaminato:

- la sentenza n. 30/2/10 del 9/3/2010 del Tribunale di Como, di assoluzione - perché il fatto non sussiste - del Sig. Te. Le., rappresentante legale della soc. "F.Ili Te. Impresa di Costruzioni S.r.l.", dal reato di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000, per non avere dichiarato elementi attivi in materia di imposte sui redditi, per l'anno 2005, di € 868.086,58;
- il verbale di udienza del 9/3/2010 nello stesso processo penale, recante le deposizioni dei testi Ar. Co., Ma. D'A. (funzionari della Direzione Provinciale di Como dell'Agenzia delle Entrate), Ri. Gi. (presidente del Consorzio Licinium) ed altri.

Dai suddetti documenti ufficiali si apprende che la società Licinium srl aveva appaltato, nel 1989, alla F.Ili Te. (oltre che ad altre società consorziate) opere di durata ultrannuale a fronte delle quali furono compilati stati di avanzamento e furono emesse fatture d'acconto.

L'Ufficio aveva recuperato a tassazione l'importo indicato in premessa ma la società aveva sostenuto l'insussistenza fra i ricavi della differenza stessa, essendo intervenuta, nel 2005, a seguito di complesse trattative, la rideterminazione per tutti i consorziati, degli importi degli appalti, con riduzione dei corrispettivi ancora dovuti alle appaltatrici, fra le quali la F.Ili Te.

La rideterminazione è stata concordata a seguito di divergenze fra le contabilità dei lavori elaborate dalle varie imprese del Consorzio che ne erano state appaltatrici, che hanno comportato in taluni casi, la riduzione dei compensi originariamente pattuiti mediante l'elaborazione di correttivi.

Tali correttivi, dopo lunghe trattative stragiudiziali svolte con la mediazione del Consorzio, sono stati riepilogati nel prospetto di riparto finale recepito nella delibera assembleare del 14 aprile 2005 delle imprese consorziate.

Il teste Ri. Gi., presidente del Consorzio Licinium, ha illustrato dettagliatamente, nel procedimento penale, la lunga trattativa intercorsa tra lo stesso consorzio e le società committenti al fine di addivenire alla liquidazione dei corrispettivi spettanti a tutte le società consorziate, per i lavori eseguiti per la realizzazione del progetto denominato "Recupero Asse Villincino - Santa Eufemia" in Erba.

L'osservazione dell'Ufficio che la Licinium srl avrebbe appaltato i lavori a se stessa non può essere convalidata da questo Collegio e viene pertanto confutata poiché la Licinium srl, essendo partecipata da ben sette imprese detentrici di quote assai diverse, è un soggetto giuridicamente del tutto distinto dai propri soci e dal Consorzio Licinium.

Il fatto che il Sig. Gi. Ri. fosse presidente del Consorzio, oltre che socio dell'Impresa Ri. S.p.A., non ha nulla di sospetto poiché l'impresa Ri. possedeva solo il 21,59% della Licinium srl e perché è del tutto fisiologico che le imprese consorziate eleggano a tale

carica un rappresentante od un amministratore di una partecipante. Inoltre, anche sommando la quota del 21,59% dell'impresa Ri. con la quota del 21,58% dell'impresa F.Ili Te., queste ultime non avrebbero la maggioranza nell'assemblea delle partecipanti al consorzio.

Non è vero, comunque, che la Licinium srl abbia appaltato i lavori a se stessa, perché tali lavori risultano invece appaltati a sette soggetti del tutto autonomi l'uno dall'altro e inoltre diversi, sia dal consorzio, sia dalla Licinium srl.

L'appalto dei lavori alle singole società consorziate si spiega con l'esigenza di coordinamento dello svolgimento di determinate fasi del ciclo produttivo (art. 2601 c.c.) del progetto denominato "Recupero Asse Villincino - Santa Eufemia" in Erba (pag. 3 sentenza n. 30/2/10 del Tribunale Ordinario di Como) alla cui realizzazione parteciparono le imprese operanti nel territorio, riunite nel consorzio e da esso coordinate.

La dettagliata, puntuale, testimonianza del Sig. Ri. nel processo penale (unitamente a quella del teste D'A., dell'Agenzia delle Entrate), puntualizza che la valutazione delle opere eseguite dall'impresa Te. e non ancora liquidate al 31/12/2004, era stata fatta sulla base dei corrispettivi originariamente pattuiti, successivamente rideterminati poiché:

- ogni impresa aveva presentato una propria contabilità in base a principi contabili non uniformi;
- sulle forniture speciali (serramenti, piatti ascensori, facciate in pietra) ogni impresa presentava la fattura d'acquisto sul cui importo era riconosciuta una percentuale a copertura delle spese generali ed una percentuale che andava a definire l'utile d'impresa;
- a parità di prodotto alcune imprese applicavano le suddette maggiorazioni in misura diversa.

Pertanto il Consorzio dovette bloccare tutte le contabilità ed impostare diverse modalità di contabilizzazione basate su più parametri.

La Commissione respinge quindi l'ipotesi dell'Ufficio, di inattendibilità della delibera dell'assemblea del Consorzio e del relativo allegato, trattandosi di documentazione proveniente da soggetti terzi rispetto alla F.Ili Te. e portatori di interessi contrapposti a quelli della società stessa. Respinge inoltre l'ipotesi di poca attendibilità del teste Ri. trattandosi, al contrario, di deposizione ritenuta attendibile. Si consideri, infatti, che fu lo stesso Pubblico Ministero a chiedere l'assoluzione del Ri. dall'accusa "perché il fatto non sussiste".

Per le suesposte considerazioni la Commissione annulla il recupero di € 342.006,05.

4. Sul recupero a tassazione ai fini IRAP di complessivi € 874.491,47 per presunti ricavi omessi (€ 868.086,58), costi non di competenza (€ 6.163,67), costi non deducibili (€ 241,22).

L'appellante contesta i recuperi per tutti i motivi esposti nei precedenti paragrafi. Non contesta il recupero per costi non di competenza e rinuncia a contestare il recupero per costi non deducibili.

La Commissione annulla parzialmente tale recupero in corrispondenza dei soli importi annullati nelle statuizioni di cui ai punti 1 e 3, come indicato nelle relative motivazioni.

5. Illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

La Commissione conferma che le sanzioni irrogate dovranno essere ridotte in relazione agli annullamenti statuiti ai punti 1 e 3.

In conseguenza della reciproca soccombenza (dell'Ufficio, a fronte del primo e del terzo motivo, dell'appellante, a fronte del secondo motivo), le spese di lite devono essere interamente compensate fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie in parte il primo motivo di appello (sul recupero di € 464.010,53 dal conto "Vendite immobilizzi") e determina il valore del compendio immobiliare in € 268.525,00; respinge il secondo motivo di appello (sul recupero di € 61.079,00 per differenza fra il valore normale ed il corrispettivo); accoglie il terzo motivo (sul recupero di € 342.996,95 per differenza tra valore delle rimanenze e la somma acconti più ricavi); determina l'irap e le sanzioni in conseguenza delle predette statuizioni. Spese compensate.