

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 126/43/2012**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Essendo in presenza di un Gruppo che ha utilizzato il consolidato fiscale nazionale la contestazione ha per oggetto due accertamenti, il primo (c.d. di primo livello) riguarda la Società "consolidata" REDIL COGE SRL con sede legale in Milano, Piazza Diaz n. 7, della quale è stato rettificato il "reddito di impresa" anno 2005, il secondo, strettamente consequenziale, riguarda la Società "consolidante" REDILCO SPA alla quale è stato imputato il reddito della consolidata (c.d. secondo livello). Entrambe le Società, la consolidata e la consolidante, hanno presentato autonomi Ricorsi che stante, l'evidente connessione oggettiva ed in parte anche soggettiva vengono riuniti.

Il Gruppo REDILCO opera nel settore immobiliare della costruzione e dei servizi ed in tale ambito la REDIL COGE si pone come la Società che si occupa direttamente di costruzione e ristrutturazione avendo come committenti altre società del Gruppo stesso. Trattasi di accertamento ai fini del reddito di impresa per l'anno 2005. L'accertamento è analitico e deriva da una pregressa verifica dell'Agenzia concretizzatasi in una pluralità di "recuperi" evidenziati dal PVC e poi confluiti nell'avviso di accertamento. I recuperi sono quasi tutti contestati dalla Società.

Nell'ambito dell'accertamento vi è una serie di costi che vengono riconosciuti dall'Agenzia sotto il profilo della loro "entità" e "natura" ma vengono considerati di "competenza" in parte dell'anno 2004 ed in parte dell'anno 2006 cioè l'anno precedente all'anno successivo a quello accertato.

La Società al proposito fa rilevare che tale addebito comporta di riflesso che tali costi andrebbero allocati, proprio per rispettare la "competenza" temporale individuata dall'Agenzia ed evitare indebite duplicazioni di tassazione, negli esercizi 2004 e 2006 con l'effetto di ridurre la tassazione di tali esercizi e determinando una situazione di credito del contribuente. Viene richiamata la consolidata giurisprudenza che riconosce il credito di imposta per il contribuente per effetto degli "assestamenti temporali" di componenti negativi di reddito.

Anche le Circolari dell'Agenzia n. 23/E del 04.05.2010 e la successiva 29/E del 27.06.2011 hanno riconosciuto, adeguandosi a tale giurisprudenza, che qualora un costo viene tassato nell'esercizio verificato per difetto di competenza temporale la sua deducibilità verrà automaticamente riconosciuta nell'esercizio di competenza attraverso la procedura di rimborso o il meccanismo delle "variazioni" extrabilancio qualora la competenza sia collocata in esercizi successivi. Sempre con riferimento a tale situazione della competenza poiché contestualmente al "debito di imposta" viene a sorgere un uguale "credito di imposta" viene chiesta dalla Società la "compensazione" (ammessa anche dalla Cassazione Sezione Tributaria del 25.10.2006 n. 22872 e Cassazione Sez. Tributaria del 25.-05.2007 n. 12262) delle due partite nonché la inapplicabilità delle sanzioni in assenza di un evidente danno a carico dell'Amministrazione.

Nelle controdeduzioni l'Agenzia non contraddice la possibilità per la Società di recuperare le maggiori imposte versate per il 2004 ed il 2006 per effetto della tassazione di costi nell'esercizio 2005 ma ciò sarebbe realizzabile attraverso specifiche Istanze di rimborso e solo qualora la tassazione dei costi per violazione della competenza sia divenuta definitiva. L'Agenzia insiste invece sull'applicabilità della sanzione venendosi a determinare in ogni caso, per effetto del recupero dei costi, una dichiarazione "infedele" sotto l'aspetto reddituale. I singoli recuperi a tassazione sono i seguenti:

In dettaglio i recuperi sono:

Costi non di competenza € 338.367, 60 RILIEVO N. 1

Sarebbero di competenza del 2004 per € 144.466

del 2006 per € 193.900

€ 338.367

Vale quanto anticipato sulle problematiche e gli effetti dei costi carenti del requisito della "competenza temporale".

La Società fa rilevare inoltre che la presenza di tali costi rilevata nell'anno 2005, in quanto ritenuti di competenza del 2004 e 2006, verrebbe a determinare nell'esercizio 2005 maggiori ricavi del 15% in quanto nell'ambito del contratto di appalto è previsto che il riaddebito alla committente società, facente parte del "gruppo", sia calcolato con un margine del 15% in sostanza ogni € 100 di costi la CO.GE avrebbe contrattualmente diritto ad addebitare al committente € 115. Questo criterio verificato anche dai funzionari e ritenuto corretto è stato peraltro applicato dalla stessa Agenzia per una successiva voce dell'accertamento (presunzione maggiori ricavi). Togliendo tali costi dal conto economico e recuperandoli ad altri esercizi ad avviso della Società si infrangerebbe il principio della "correlazione costi/ricavi" con la conseguente iniqua tassazione di ricavi in assenza di costi.

Costi non inerenti € 36.000, 00 RILIEVO N. 2

Ad avviso dell'Agenzia si è in presenza di costi per servizi di "gestione amministrativa" resi dalla Capo Gruppo GRUPPO REDICLO SPA ritenuti "non inerenti". Pur in presenza del contratto di "service" (28.02.2005) per tali spese non sarebbero state documentate le modalità di esecuzione e se a tali prestazioni abbia partecipato anche il personale della Società.

Costi non documentati € 167.618 RILIEVO N. 3

L'importo risulta composto per € 100.000 da un onere per fatture da ricevere (la fattura n. 45) per prestazioni relativa all'attuazione del sistema di contabilità gestionale e controllo costi" ed E 67.618 per lavori sul cantiere di San Giuliano ad avviso dell'Agenzia mancherebbe il supporto di attendibile documentazione comprovante le prestazioni.

Sul punto la ricorrente eccepisce che essendo la Società parte di un Gruppo è fisiologico che riceva, come è avvenuto, determinate prestazioni come quelle in esame dalle Consociate e cioè la Capogruppo REDILCO REAL ESTATE. Parte ricorrente fa rilevare, che in ogni caso va considerato che essendosi in presenza di un bilancio fiscale consolidato (c.d. Fiscal Unit) i costi sostenuti dalla Società rappresentano ricavi per le Società sempre del Gruppo che hanno prestato il servizio e concorrono pertanto ad incrementare il reddito complessivo unitario (come stabilito dall'art. 118 Tuir).

Tassare il costo presso la Società REDILCO COGE SPA conservando invece nel consolidato il corrispondente provento delle altre che hanno registrato il ricavo significherebbe generare un imponibile del Gruppo inesistente.

Interessi passivi indeducibili € 169.828,83 RILIEVO N. 4

Si tratta dell'applicazione della c.d. Thin Cap Capitalisation (o sottile capitalizzazione) di cui all'art. 98 Tuir in base alla quale, al fine di penalizzare le società sottocapitalizzate, si calcola la media dei finanziamenti erogati dai Soci di maggioranza o da banche garante

dai Soci o da parti correlate al fine di verificare se è superiore o meno a 4 volte il Capitale Netto.

La norma fiscale considera infatti non fisiologico un eccesso di finanziamento Soci o finanziamenti bancari con fidejussioni dei Soci se superiori a 4 volte il Capitale Netto.

L'Agenzia ha fatto i conteggi previsti dalla disposizione verificando che il P.N. di € 413.755 moltiplicato 4 è nettamente inferiore al finanziamento bancario con fidejussioni dei Soci che ammonta ad € 3.898.203. La differenza di € 2.243.773 è quindi ritenuta non fisiologica per cui con conteggi proporzionali previsti sempre dalla normativa si è pervenuti a calcolare gli interessi passivi indeducibili accertati. La Società si è opposta invocando una corretta applicazione del dettato dell'art. 98 comma 2 lett. b) il quale prevede l'esclusione del calcolo matematico (cioè la presunzione che la Società è sottocapitalizzata e che ha dovuto ricorrere alla garanzia dei Soci per ottenere dalla banca il finanziamento) quando è dimostrabile che il finanziamento ottenuto dalla banca è in ogni caso attribuibile all'autonoma capacità di credito della Società.

La Società evidenzia una serie di parametri e di dati di Bilancio in base ai quali sarebbe dimostrato che la Società poteva accedere al credito con le sue forze in via autonoma. Si sostiene che la garanzia del Socio non è sempre indice di incapacità a finanziarsi sul mercato. Va tenuto presente da CO.GE fa parte di un "gruppo" e quindi con rapporti infragruppo estesi che sono tipicamente garantiti dalle holding o subholding apicali anche per far beneficiare le controllate di tassi più favorevoli (sinergie di gruppo).

Maggiori ricavi presunti 6337.307 RILIEVO N. 5

L'Agenzia ha calcolato i "maggiori ricavi" dopo aver riscontrato che i costi sostenuti per il cantiere di "Capriate 2" erano pari ad € 843.470 mentre i ricavi relativi solo ad € 849.467.

Tali ricavi maggiorati della percentuale/ricarico del 15% (come da contratto di appalto) avrebbero dovuto essere € 976.887. Pertanto la differenza tra tale importo ed i ricavi effettuati di € 133.416 è il ricavo corretto che doveva fatturarsi. Con analoga logica l'Agenzia, rilevato che vi erano costi iscritti nei centri di costo PRODT e ASTEC per prestazioni di servizi vari per € 80.000, per servizi di elaborazione di paghe e contributi € 6.474, per consulenze e progettazioni tecniche € 104.895 per un totale di € 191.370,15 che pur essendo riferibili al cantiere non erano stati né fatturati né caricati del 15% per cui il recupero è stato di € 191.370 + 15% delle consulenze e progettazioni di € 104.895 e quindi un totale di € 220.075.

Totale 220.075 + 133.416 = 337.307

Analogamente con la stessa logica per il conto di costo "PROFU" di € 4.372 dava luogo a maggiori ricavi di € 5.027 (costi riferibili a specifici cantieri).

I Maggiori ricavi accertati di € 337.307 risultano così composti:

133.416

220.075

5.027 non contestati

12.926

5.800

337.307

## MOTIVAZIONI

Stante la diversità della natura dei singoli recuperi a tassazione è indispensabile un loro separato esame.

Costi non di competenza € 338.367 (RILIEVO 1)

Il criterio della "competenza" dei costi costituisce elemento di fondamentale rilievo sia a livello economico - aziendale sia a livello fiscale per cui va rigorosamente rispettato. Sul punto non vi è contrasto tra parte ricorrente ed Agenzia. Altrettanta condivisione vi è peraltro sulla necessità che la competenza dei costi vada comunque ripristinata qualora detti costi vengano recuperati a tassazione, appunto, per difetti di competenza.

La stessa Agenzia delle Entrate allineandosi ad ormai consolidata giurisprudenza sul punto è stata esplicita nell'apprezzabile Circolare n. 23/E del 04.05.2010.

Dal che la necessità di riconoscere la "detrazione" dei costi in esame anche extra bilancio negli esercizi di effettiva competenza e cioè il 2004 e 2006. Ad avviso del Collegio, poiché per effetto del ripristino della competenza temporale il contribuente contestualmente diviene creditore e debitore verso il Fisco per la stessa imposta, dovrà riconoscersi la compensazione delle due posizioni, procedura legittima come più volte riconosciuto dalla stessa Cassazione e che consente di riequilibrare la situazione, in alternativa ad altre procedure più complesse e con effetti non immediati come invece merita la situazione.

Naturalmente la compensazione in esame potrà avere luogo solo e se la tassazione dei costi oggetto di recupero per difetto di competenza assumerà carattere "definitivo". In ogni caso si ritiene dovuta la sanzione sia perché in caso contrario ciò significherebbe libera licenza a possibili comportamenti strumentali sia perché comunque si è in presenza di una "infedele" dichiarazione.

Non si ritiene di accogliere la richiesta della Società ricorrente di assestare la competenza temporale anche dei ricavi registrati in via percentuale ai costi in esame in base a specifica clausola contrattuale.

Il mancato spostamento anche dei ricavi invero non produce danno a carico del contribuente in termini di imposta peraltro la puntuale correlazione costi/ricavi avrebbe richiesto in sede contenziosa una più completa documentazione cioè l'esame delle fatture, dei saldi contabili, la conoscenza puntuale degli "stati avanzamento lavori".

Costi non inerenti € 36.000 (RILIEVO N. 2)

Costi non documentati € 167.618 (€ 100.000 + 67.618.000) (RILIEVO N. 3)

Trattasi di costi che l'Agenzia ha recuperato a tassazione sostanzialmente per mancanza del supporto di documentazione adeguata a dimostrare l'effettività delle prestazioni sottostanti.

Per quanto in particolare riguarda l'importo di € 67.618 trattasi della mancata copertura di fatture connesse alla rilevazione di "costi per fatture da ricevere" per € 261.519.

Le considerazioni sul "fiscal unit" sono pertinenti e logiche per evitare doppia tassazione ciò può valere tuttavia in presenza di costi sostenuti a fronte di servizi effettivamente resi e dei quali sia data prova che neppure in sede contenziosa è stata fornita in misura convincente.

Interessi passivi re addebitati € 169.828 (RILIEVO N. 4)

La Società ha invocato la esimente prevista dall'art. 98 comma 2 del Tuir che prevede la disapplicazione delle regole della "thin capitalization" qualora il contribuente provi che i

finanziamenti sarebbero stati erogati comunque da soggetti terzi indipendenti possedendo la Società una autonoma capacità di credito.

Sostiene inoltre che è prassi che la Capo Gruppo fornisca garanzie al sistema bancario per le società appartenenti al Gruppo anche per beneficiare di tassi di interesse migliori a vantaggio del "gruppo": ciò non per supplire a incapacità autonome delle controllate di finanziarsi.

Il Collegio ha potuto esaminare il Bilancio societario al 31.12.2008 ed i dati e parametri informativi elaborati nel Ricorso riguardanti la natura dell'indebitamento bancario in essere, l'entità dei crediti commerciali e degli interessi passivi. Tali elementi e le stesse evidenze del Bilancio non hanno convinto il Collegio sulla "autonoma capacità di credito" da parte della Società quale avrebbero potuto essere l'attestazione di un istituto bancario disponibile ad un affidamento sulla base di una compiuta analisi o in alternativa l'analisi di un esperto che abbia valutato la struttura patrimoniale finanziaria economica della Società, l'attività, i rischi di impresa in sostanza quanto in generale viene analizzato e ponderato dagli Istituti Bancari prima di concedere un finanziamento.

Maggiori ricavi € 377.307 (RILIEVO N. 5)

L'importo dei ricavi recuperati a tassazione risulta così formato: 133.416

220.075

5.027

12.926 non contestati

5 805

377.307

Rilevano pertanto soltanto le due prime "voci" per le quali sono necessarie le diverse valutazioni che seguono.

€ 133.416: il recupero è derivato per l'Agenzia dal carente accertamento dei ricavi sui costi sostenuti per il cantiere di Capriate, ricavi che avrebbero dovuto essere pari al 15% dei costi. La Società per contrastare il recupero ha esibito la fattura n. 107 del 07.10.2005; dalla fattura tuttavia non può evincersi se il ricarico del 15% è stato effettuato sull'intero costo sostenuto o comunque di competenza dell'intero anno 2005. Il SAL rappresentato nel documento si riferisce al 30.09.2010 per cui mancano ancora i costi riferibili ad ottobre, novembre e dicembre 2005. Soltanto la verifica del SAL al 31.12.2005 avrebbe consentito il riscontro del corretto ricavo dell'intero anno 2005.

€ 220.075: l'Agenzia ha recuperato alcuni costi che se pur riferiti a lavori di cantieri in esercizio non sarebbero stati né rifatturati né maggiorati della percentuale convenuta del 15%. Si tratta di:

Servizi vari € 80.000

Servizi elaborazione paghe e contributi € 6.474

Consulenze e progettazione tecniche € 104.898 per un totale di € 191.370.

Valori rilevati dall'esame dei "centri dei costi" indicati nel PVC. Da qui il calcolo per il recupero a tassazione:  $191.370 + 15\% \times 104.895 = 220.075$  La Società ha dimostrato:

- che detti costi maggiorati sono stati contabilizzati tra i Ricavi e nei crediti per "fatture da emettere";

- che le fatture relative sono state emesse nell'esercizio 2006 e portano i numeri 26, 27, 28 e 29.

Il recupero pertanto non risulta giustificato.

Sulla base di quanto sopra motivato il reddito di impresa accertato per l'esercizio 2005° carico della Consolidata REDIL COGE SPA con effetti estensibili a carico della controllante REDILCO SPA andrà riformulato come segue:

Utile economico		119.9611
Variazioni in aumento dichiarate		493.808
Maggiori variazioni in aumento:		
Costi di competenza	338.368	
Costi non di competenza	36.000	
Costi non documentati	167.619	
Interessi passivi indeducibili	169.829	
Maggiori ricavi	133.416	845.232
		1.459.001
Proventi esenti		-97.095
Reddito netto		1.361.906

L'importo di € 338.368 che concorre a determinare il "reddito di impresa" dovrà comunque determinare un credito di imposta per i motivi sopra analizzati, crediti che andranno riconosciuti in via di "compensazione" ricorrendone le condizioni

**P.Q.M.**

la Commissione accoglie in parte i Ricorsi riuniti determinando il reddito di impresa anno 2005 della società incorporata REDIL COGE SRL in € 1.361.906. Si demanda l'Agenzia alle conseguenti liquidazioni nell'ambito del consolidato fiscale delle imposte effettuando per le partite di credito derivanti dal recupero di € 338.367 sussistendone le condizioni la "compensazione".

Sanzioni a sensi di legge. Spese di giudizio compensate.