# Sentenza del 04/10/2022 n. 28734 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

All'esito del processo verbale di constatazione, redatto a conclusione di una verifica fiscale eseguita dalla GdF, l'Agenzia delle entrate notificò al Consorzio M. per l'anno d'imposta 2002 l'avviso d'accertamento e l'avviso di irrogazione di sanzioni, contestando l'omessa fatturazione per operazioni imponibili in relazione a rapporti con le consorziate, l'omessa regolarizzazione della dichiarazione annuale, l'illegittima detrazione di Iva per servizi forniti dalla consorziata Man., l'infedele dichiarazione annuale per omesso rilascio di fatture verso le consorziate, l'omesso versamento dell'imposta annuale; quanto all'Irpeg, l'omessa contabilizzazione di componenti positivi di reddito, l'indebita deduzione di componenti negativi; quanto all'irap il maggior imponibile, conseguente all'accertamento del maggior imponibile ai fini irpeg. Con il primo atto fu determinato un debito Iva pari ad Euro 16.806.790,00, oltre che importi minori ai fini Irpeg (1.139.684,00) ed Irap (134.546,06), nonchè sanzioni pari ad Euro 27.418.706,82. Con l'atto di contestazione furono irrogate ulteriori sanzioni per l'importo di Euro 10.862.049,47. Gli esiti dell'attività accertativa erano stati fondati sul riscontro di risultati economici positivi dell'ente consortile, che pur per sua natura era privo di scopo di lucro; sull'accertato omesso "ribaltamento" alle consorziate di tutti i costi e gli utili, che non risultavano distribuiti a queste stesse secondo la quota di partecipazione al consorzio, come avrebbe dovuto essere, bensì indirizzati esclusivamente alle consorziate cui era stata affidata la singola operazione economica; erano inoltre emerse irregolarità contabili nei rapporti con la consorziata Man., nonchè sui compensi indirizzati al "socio direttore" e ad altri consulenti tecnici, tali da ipotizzare che i corrispettivi versati a costoro occultassero utili realizzati dalla società consortile.

Seguì il contenzioso avverso i due atti, incardinato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino, che esitò nell'accoglimento dei due ricorsi con le sentenze nn. 14/06/2007 e 15/06/2007. Gli appelli proposti dall'Amministrazione finanziaria, previa riunione, furono rigettati dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte con sentenza n. 30/01/2008. Adita la Corte di cassazione, con sentenza n. 13293/2011 il giudice di legittimità cassò la pronuncia d'appello, rinviando il processo alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, perchè la controversia fosse decisa nel rispetto dei principi di diritto enunciati. Nello specifico la Corte dispose il rinnovo dell'esame dell'appello "facendo applicazione degli enunciati principi in ordine al obbligo del Consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602 c.c., di ribaltare sulle imprese consorziate secondo i criteri di leggi (specie quanto all'"inerenza") o quelli legittimamente fissati dallo statuto, se non elusivi (nel senso precisato al punto C.) delle norme fiscali - tutte le operazioni economiche da esso conseguite, che siano realizzate da una o più imprese consorziate oppure con strutture proprie o con impiego di imprese terze (...)".

Con sentenza n. 62/36/2014, ora al vaglio della Corte, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, in sede di rinvio, con riferimento alle modalità operative del consorzio ha riconosciuto la condotta lesiva della "neutralità della struttura consortile", che ha così perseguito fini di lucro, e nello specifico un proprio utile. Ha tuttavia ritenuto che, con riferimento al ribaltamento alle consorziate solo di parte dei costi e dei ricavi, e pur con irregolare distribuzione, tale modalità operativa non avesse comportato alcuna "evasione/elusione" dell'Iva, con conseguente assenza di danno all'Erario. Conclusioni diverse ha invece ritenuto di riconoscere nel rapporto con la consorziata società Man. Spa . Nello specifico ha affermato che la società consortile, perseguendo un proprio vantaggio economico, con la mancata contabilizzazione sufficiente e tra Spa rente dei costi relativi alle operazioni realizzate con quest'ultima, ha impedito la verifica di quanta parte di essi fosse collegata al servizio svolto in favore dei consociati e quanta con terzi estranei all'organizzazione, così supportando la convinzione che quella pratica, attraverso la fatturazione di costi poco chiari e inesatti, nonchè il ricorso sistematico ad anticipi, senza un'esatta corrispondenza all'operazione (alla p. 10 della pronuncia erano richiamati stralci del pvc), fosse finalizzata all'occultamento di utili. A tal fine ha dettagliatamente elencato (pp. 10-11) le operazioni e le condotte anomale, sufficienti a riconoscere fondati i recuperi dei tributi e le conseguenti sanzioni. Ha quindi ritenuto che, trattandosi di costi non dichiarati o non documentati, fosse superata la questione del riscontro della loro inerenza, che la decisione della Corte di legittimità pur aveva invitato a riesaminare (in verità, come appresso sarà chiarito, con riguardo non solo ai rapporti con la Man., ma a quelli con tutte le consorziate). Nell'esame dei rapporti con quest'ultima società ha inoltre riconosciuto l'illecita condotta della società consortile, evincendo dagli indizi emersi nel corso della verifica, riprodotti nell'atto impositivo, la prova del mascheramento degli utili sotto la veste di anticipi corrisposti dal Consorzio per i servizi affidati alla Man.. Ha infine riconosciuto il mascheramento di utili sotto forma di costi corrispondenti ai corrispettivi versati al socio "direttore" e ad altri "consulenti tecnici". Ha concluso -per quanto qui di interesse- per la conseguente indetraibilità dell'Iva applicata ai suddetti costi. Nello specifico ha affermato che "...rafforzata l'ipotesi di un comportamento illecito da parte del ricorrente, si deve concludere che, indipendentemente da tutto ciò che riguarda gli altri comportamenti del consorzio, i costi sostenuti in relazione ai servizi prestati da Man. non sono deducibili e l'avviso di accertamento sul punto va confermato, con effetto sia ai fini IVA che per gli altri tributi oggetto del provvedimento in esame". All'esito di tale complesso, e per molti profili poco perspicuo ragionamento, il giudice del rinvio ha annullato i recuperi ad imposta relativi ai rapporti di ribaltamento tra Consorzio e consorziate (rilievo 1), ad eccezione di quelli specifici relativi al rapporto con la Man. (ricompreso dunque anch'esso nel suddetto rilievo); ha confermato parzialmente, in riferimento cioè ai rapporti con la Man., gli altri rilievi (rilievi 2, 4 e 5); ha confermato integralmente il rilievo n. 3, così come quelli relativi all'Irpeg e all'Irap (rilievi 6, 7 e 8, afferenti questa volta tutte le consorziate). Ha respinto ogni altra eccezione sollevata dalla ricorrente, ad eccezione di quanto afferente le sanzioni, da ricalcolarsi in ragione del parziale annullamento dell'atto impositivo.

La ricorrente ha censurato la sentenza con tredici motivi, chiedendone la cassazione, cui ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate. Questa ha inoltre proposto ricorso incidentale, impugnando a sua volta la decisione con tre motivi, cui ha resistito la società con controricorso incidentale.

All'esito della udienza pubblica del 22 giugno 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione

Con il primo motivo si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essersi pronunciata sulla questione "relativa ai rapporti di consulenza e di direzione dei lavori tra M., società consortile, e Man. e altri professionisti, mai ripresa dall'Agenzia delle entrate nè nel precedente grado d'appello nè in sede di legittimità;

con il secondo motivo, subordinato al rigetto del primo, si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè erroneamente la sentenza avrebbe confermato una pretesa fiscale sulla scorta di indizi insignificanti; con il terzo motivo ci si duole della nullità della sentenza, per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver trattato dei rapporti complessivi tra il consorzio e la società Man., che l'Amministrazione finanziaria non aveva più ripreso nei precedenti gradi di merito;

con il quarto motivo, subordinato al rigetto del terzo, ci si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla erronea decisione assunta dal giudice del rinvio sulla base di indizi insignificanti;

con il quinto motivo, articolato in via "alternativa" ai precedenti, si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essersi pronunciata la sentenza sulla questione, relativa ai rapporti di consulenza e di direzione nello svolgimento degli appalti, già processualmente abbandonata dall'Agenzia delle entrate nei precedenti giudizi di merito e nel giudizio di rinvio;

con il sesto motivo, subordinato al quinto, si denuncia la violazione dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto all'erronea decisione sul fondamento della pretesa fiscale, adottata dal giudice del rinvio sulla base di indizi insignificanti;

con il settimo motivo si denuncia l'insanabile contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove con essa per un verso si sostiene che la mancata emissione di fatture con le altre consorziate non genera danno erariale, mentre la omessa fatturazione degli acconti tra M. e Man. è fiscalmente perseguibile;

con l'ottavo motivo si denuncia la nullità della sentenza, per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., comma 1 e comma 2, laddove con essa per un verso si sostiene che la mancata emissione di fatture con le altre consorziate non genera danno erariale, così annullando l'atto impositivo sui rilievi relativi all'asserita compensazione di costi e ricavi, mentre la omessa fatturazione degli acconti tra M. e Man. è fiscalmente perseguibile, con conseguente riconoscimento della fondatezza della pretesa fiscale.

Con il nono motivo, che unitamente agli ultimi quattro afferisce alla parte dell'atto impositivo riguardante le imposte dirette, si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2602 e segg. c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto al convincimento del giudice regionale, secondo il quale l'omesso integrale ritrasferimento alle consociate di costi e ricavi, risultanti dall'attività esterna della società consortile M., e nello specifico l'anticipata compensazione eseguita da quest'ultima, avrebbe leso le regole fondamentali dell'attività consortile;

con il decimo motivo si è doluta della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1973, art. 83, comma 1, primo periodo, e art. 109, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto al convincimento del giudice regionale secondo cui l'omesso integrale rovesciamento di costi e di ricavi alle consorziate avrebbe determinato una inadeguata documentazione, con conseguente impossibilità di verifica della corrispondenza tra operazioni e fatturazioni e mascheramento di utili;

con l'undicesimo motivo, subordinato ai due precedenti, ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, con nullità del capo della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, quanto al riconoscimento della evasione delle imposte dirette, per l'ambiguità della motivazione;

con il dodicesimo motivo, formulato sempre in via subordinata, ha denunciato l'insufficienza della motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver considerato che fosse incontroverso nel giudizio l'assenza di contestazioni sulla esistenza, la quantificazione e l'afferenza dei costi e dei ricavi, esposti in contabilità, alle funzioni consortili;

con il tredicesimo motivo, sempre subordinato, ha lamentato la nullità della sentenza, con violazione e falsa applicazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, quanto alla determinazione delle imposte, senza vagliare le censure esposte nei propri atti difensivi dalla ricorrente.

I suddetti ultimi cinque motivi sono peraltro preceduti dalla eccezione preliminare, assorbente se accolta, dell'intervenuto giudicato esterno, vincolante in questo giudizio, ad opera di altra decisione della Corte di cassazione (24014/2013) afferente ad altra società, consorziata alla M..

Quanto al ricorso incidentale della Agenzia delle entrate, con il primo motivo ci si duole della violazione dell'art. 384 c.p.c., comma 2, per mancata applicazione del principio di diritto dispensato dalla sentenza della Corte di legittimità, che ai fini della legittima detraibilità dell'iva aveva demandato al giudice del rinvio la verifica della elusività delle compensazioni tra costi e ricavi e la conseguente violazione dell'obbligo di fatturazione o autofatturazione per le operazioni tra consorzio e consorziate, laddove il giudice del rinvio ha giudicato i rapporti sulla base del criterio, mai indicato dalla Cassazione, dell'assenza di danno erariale;

con il secondo per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19, 53, 63, nonchè dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere deciso sulla base del principio del danno erariale;

con il terzo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2, art. 17, comma 3, artt. 19, 25, 26, 27, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, nonchè del D.Lgs. 18 dicembre 1997, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, quanto alle statuizioni adottate dal giudice del rinvio di annullamento (parziale) dell'avviso di accertamento.

Al ricorso incidentale è seguito il controricorso della società, che oltre ad eccepire l'inammissibilità delle doglianze dell'ufficio, ha insistito sulle proprie tesi difensive, estendendo le proprie ragioni all'area dell'Iva, i cui esiti a sè favorevoli anche dinanzi al giudice del rinvio sono stati impugnati dall'Agenzia delle entrate con il ricorso incidentale. A tal fine ha ancora denunciato quanto già riportato nel nono motivo in ordine alla violazione degli artt. 2602 e segg., c.c., quanto alla esclusione, per lo spirito mutualistico, della compensabilità dei costi e dei ricavi già in capo alla società consortile, con conseguente erroneità del principio dell'obbligo di ribaltamento di tutte le operazioni alle società consorziate. Ha lamentato peraltro la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 e il D.Lgs. 31 dicembre 1997, n. 471, art. 6, commi 8 e 9.

Prima di esaminare i numerosissimi motivi dei rispettivi ricorsi, è necessario vagliare l'eccezione che la società ha sollevato preliminarmente alla formulazione dei motivi da nove a tredici. Con l'eccezione la ricorrente ha invocato il giudicato esterno della decisione n. 24014 del 2013, pronunciata da questa Corte e intervenuta tra l'Agenzia delle entrate e la società N., consorziata alla M.. Con la predetta decisione il giudice di legittimità ha riconosciuto la possibilità di esercizio di attività commerciale anche in capo alla società consortile. Ciò ha reso possibile l'attribuzione in capo a quest'ultima dei costi sostenuti e dei ricavi conseguiti dai terzi, con conseguente compensabilità dei medesimi già in capo alla società consortile e dunque, per l'effetto, il venir meno dell'obbligo di ribaltamento di "tutti" i costi e ricavi alle società consorziate. Tale decisione, che secondo la prospettazione difensiva della società sarebbe assolutamente pertinente e conforme alle questioni proposte nel presente giudizio, avrebbe effetto di giudicato esterno anche nella presente controversia.

Sebbene, come si avrà modo di chiarire nel prosieguo, tale orientamento abbia poi ricevuto sostanziale conferma nella successiva giurisprudenza delle Sezioni unite, l'eccezione di giudicato è del tutto infondata, atteso che per un verso la sentenza invocata afferisce ad altra annualità e a distinto contribuente, per altro verso la sentenza ora oggetto d'esame è stata pronunciata in sede di rinvio e pertanto il giudice del rinvio doveva adeguarsi alla decisione di legittimità, che quel rinvio ha disposto (sentenza anteriore a quella ora invocata dalla società ai fini del giudicato esterno) e al principio di diritto che la Corte di legittimità aveva enunciato (cfr. Cass., 20 agosto 2018, n. 20790; 8 febbraio 2016, n. 2411).

Esaminando ora il primo dei motivi del ricorso principale, con il quale la società si duole del vizio della sentenza laddove ha deciso ultra petita, affrontando un profilo che, compreso nei rilievi elevati in sede d'accertamento, nel prosieguo del giudizio era stato tralasciato dall'Agenzia delle entrate -integralmente soccombente in primo grado-, esso trova fondamento e va pertanto accolto.

La questione afferisce a quelle specifiche operazioni poste in essere tra la M. e la consorziata Man., aventi ad oggetto i corrispettivi versati per rapporti di consulenza e direzione lavori. Si tratta di uno specifico addebito, nel quale la principale delle contestazioni è quella di operazioni attraverso cui si sarebbero mascherati utili della medesima società consortile, così sottratti al fisco sia sotto il profilo delle imposte dirette, sia in riferimento alla imponibilità ad iva. Ebbene, tanto dalla lettura degli atti d'impugnazione dell'Agenzia delle entrate, riportati per stralcio dalla ricorrente ma anche riprodotti nel controricorso dell'Amministrazione finanziaria, quanto dalla lettura della sentenza n. 13295 del 2011, con cui la Corte di cassazione aveva cassato con rinvio la precedente pronuncia della commissione regionale e indispensabile a questo collegio per comprendere le ragioni stesse del presente ricorso, la questione non era stata più oggetto d'esame.

La tematica prevalentemente affrontata nella precedente sentenza di legittimità era stata quella della legittima o illegittima compensazione di costi e ricavi, con ribaltamento solo parziale delle medesime voci alle consorziate, che, come meglio sarà chiarito a breve, riguardava anche i rapporti con la consorziata Man., ma non quelli relativi alle operazioni di consulenza e direzione lavori, esaminati sotto il distinto ed esclusivo profilo dell'occultamento di utili conseguiti dalla società consortile, in spregio, si affermava, della assenza di un scopo di lucro perseguibile mediante la struttura consortile.

Di contro il giudice del rinvio, pur espressamente consapevole che le suddette questioni non fossero state trattate dalla sentenza cassata nè dalla "Suprema Corte", ha ritenuto "che le medesime devono essere prese in considerazione". Decidendo sul punto la commissione regionale è pertanto incorsa in un error in procedendo, con violazione del divieto di decisione ultra petita e conseguente nullità della sentenza limitatamente al suddetto capo.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo. Parimenti assorbiti risultano i motivi quinto e sesto, relativi al medesimo oggetto.

Con il terzo motivo la società ricorrente denuncia un vizio di ultrapetizione della sentenza per aver trattato dei rapporti complessivi tra il consorzio e la società Man., che l'Amministrazione finanziaria, secondo quanto prospettato con la censura, non aveva più ripreso nei precedenti gradi di merito. Il motivo è infondato.

Dalla lettura degli atti difensivi delle fasi processuali anteriori, riportati nel ricorso e nel controricorso, si evince che la difesa dell'Ufficio ha sviluppato ampiamente la questione relativa alla differenza tra quanto fatturato dalla società consortile ai terzi committenti e quanto fatturato dal consorziato alla società consortile, ponendo quale questione centrale, in relazione ai lavori assegnati e ai servizi resi, il "ribaltamento" integrale o parziale dei costi e dei ricavi, rilevante ai fini della determinazione dell'imponibile iva. Ma proprio la specificità dell'oggetto centrale della controversia, vagliato nei vari gradi di giudizio, esclude che qualunque questione afferente alla consorziata Man. Spa esulasse dall'oggetto della lite. Ciò intanto perchè emerge dai riscontri difensivi che l'Agenzia delle entrate, pur soccombente nel giudizio di primo grado, aveva proposto l'appello contestando nella sua integralità le modalità dei rapporti economici tra consorzio e consorziati, nonchè la mancata corrispondenza tra valori economici delle operazioni,

quanto fatturato con i terzi committenti e quanto diversamente oggetto di fatturazione con i consorziati stessi. E tra questi ultimi è incontestabile che trovi collocazione la stessa Man..

Premesso che la sentenza ora impugnata è argomentata in modo poco perspicuo -ed errato per quanto si chiarirà appresso con l'esame del primo motivo del ricorso incidentale-, ciò nonostante dal suo contenuto si evince che le differenti conclusioni raggiunte dal giudice del rinvio nel vagliare i rapporti tra società consortile e consorziati, ad eccezione della Man., non trovano ragione nella circostanza che per quest'ultima il rapporto sia stato esaminato sotto profili diversi rispetto alle altre società (ad eccezione dei profili attinenti ai servizi di direzione e consulenza), bensì nella considerazione degli ulteriori elementi raccolti su di essa in sede di verifica. Da tali ulteriori elementi, al contrario delle conclusioni cui la commissione regionale perviene quanto ai rapporti con le altre consorziate -l'assenza di danno erariale-, per la Man. ha ritenuto di identificare un danno erariale, riscontrando incongruenze contabili che mettono in discussione non già e non solo l'illegittimità del mancato ribaltamento di tutti i costi e ricavi, ma l'omessa contabilizzazione di operazioni. D'altronde la sentenza di legittimità ha rinviato il giudizio al giudice regionale per la rivalutazione di "tutte" le operazioni economiche alla luce degli obblighi dell'ente consortile.

Sulla base di quanto appena chiarito, il quarto motivo, formulato in subordine al rigetto del terzo, è invece inammissibile. La società, quanto alla decisione assunta dal giudice del rinvio, lamenta un errore di interpretazione delle regole sulla prova indiziaria, perchè fondata su indizi insignificanti. Premesso che il giudice del rinvio ha raggiunto tali conclusioni apprezzando gli elementi raccolti in sede di verifica e fatti propri dall'atto impositivo (corrispondenza quasi assoluta dei soci della società consortile con quelli della società consorziata, mascheramento di utili mediante versamento di anticipi con impossibilità di riscontro della corrispondenza tra prestazioni e versamenti), e rilevato che la critica sollevata dalla difesa della ricorrente si è limitata ad affermare che tali elementi fossero inidonei a fondare la prova, con il motivo la denuncia di un error iuris in iudicando sottende al tentativo di rivalutare gli indizi medesimi. Ma tale rivalutazione è inibita in sede di legittimità, perchè riservata al giudice di merito.

Inammissibile è anche il settimo motivo, con il quale si denuncia un vizio di motivazione per la sua contraddittorietà, laddove per un verso si sostiene che la mancata emissione di fatture con le altre consorziate non genera danno erariale, mentre la omessa fatturazione degli acconti tra M. e Man. è fiscalmente perseguibile. Trattandosi di sentenza pubblicata il 17 gennaio 2014, ad essa trova applicazione la formulazione del vizio di motivazione introdotta con il D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito in L. 7 agosto 2012, n. 134. Non esiste dunque più la denuncia della contraddittorietà della motivazione, residuando solo l'ipotesi dell'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione, ipotesi qui non riscontrabile perchè la supposta contraddittorietà logica della motivazione nulla ha a che vedere con un "fatto decisivo" non esaminato.

Inammissibile infine è l'ottavo motivo, con cui si lamenta la nullità della decisione laddove con essa per un verso si sostiene che la mancata emissione di fatture con le altre consorziate non genera danno erariale, così annullando l'atto impositivo sui rilievi relativi all'asserita compensazione di costi e ricavi, mentre la omessa fatturazione degli acconti tra M. e Man. è

fiscalmente perseguibile, con conseguente riconoscimento della fondatezza della pretesa fiscale. Il motivo risulta infatti incomprensibile quando denuncia una assenza di concisa esposizione dei motivi in fatto e in diritto.

Sebbene nel ricorso principale siano formulati altri cinque motivi, per il loro contenuto ed il riferimento alle determinazioni assunte in ordine alle imposte dirette, appare opportuno e logicamente corretto l'esame del ricorso incidentale, che l'Amministrazione finanziaria ha affidato a tre motivi.

Esaminando allora tale ricorso, i tre motivi possono essere trattati congiuntamente perchè connessi dalla critica mossa dall'Agenzia delle entrate nei confronti della sentenza che, pur riconoscendo la violazione degli obblighi di fatturazione tra consorzio e consorziate, ha ritenuto di confermare l'annullamento dell'atto impositivo quanto al recupero dell'iva detratta, giudicando i rapporti sulla base del criterio, mai indicato dalla Cassazione, dell'assenza di danno erariale. Con ciò, si duole l'Amministrazione finanziaria, la pronuncia, che ha annullato l'atto impositivo con riferimento ai rapporti con le consorziate, ad esclusione della Man., sarebbe incorsa in vizi processuali e di interpretazione delle norme sostanziali poste a presidio delle regole di detraibilità dell'Iva.

Il giudice regionale, come già accennato nell'esame dei motivi del ricorrente principale, ha riconosciuto che la modalità di fatturazione, riscontrata tra società consortile e società consorziate con riguardo al ribaltamento dei costi e dei ricavi, aveva evidenziato la mancata osservanza della disciplina. Ha tuttavia ritenuto che la circostanza che il consorzio avesse perseguito un proprio utile "non comporta automaticamente che tutte le omissioni rilevate si traducano nel recupero fiscale determinato con i provvedimenti impugnati. Infatti, il vantaggio economico perseguito con un comportamento evasivo/elusivo non pone in discussione la corretta fatturazione delle imprese consociate e comporta un riallineamento del gravame con l'effettività delle irregolarità commesse. In particolare (...) la mancata contabilizzazione dei costi sostenuti, come si rileva dal PVC della Guardia di Finanza, non ha comportato una evasione/elusione dell'IVA (...)".

Ciò proprio in considerazione del mancato riscontro di un danno erariale (cfr. p. 10 e 14 della sentenza).

La ricorrente incidentale critica queste argomentazioni e le conclusioni cui perviene il giudice del rinvio -che sotto tale profilo annulla l'atto impositivo-, affermando che nella rivalutazione della fattispecie la commissione regionale non si sia attenuta al principio di diritto enunciato dal giudice di legittimità.

Ancora a tale decisione occorre pertanto indirizzare l'attenzione per verificare se le censure dell'Amministrazione finanziaria trovino riscontro.

Ebbene, cercando di sintetizzare il percorso interpretativo di tale pronuncia, in essa si è valorizzata la funzione mutualistica, evincibile dall'art. 2602 c.c., comma 1, e art. 2614 c.c.. Tale funzione non si esaurirebbe nell'oggetto o scopo della società consortile, informando invece la stessa causa del negozio consortile, con la conseguenza che l'eventuale violazione della stessa,

anche e soprattutto nella forma elusiva, attraverso l'applicazione della disciplina normativa del tipo societario prescelto, può perfezionare la fattispecie dell'abuso del diritto in ambito tributario (a tal fine si richiama l'art. 1344 c.c., quanto all'imperatività delle norme fiscali). Secondo la pronuncia la predetta causa negoziale esclude che l'ente consortile possa conseguire un vantaggio economico, che invece deve appartenere, così come gli svantaggi, solo alle imprese consorziate. Pertanto, ancorchè costituito in forma societaria, il consorzio non deve trattenere utili nè costi derivanti dalla attività svolta nell'interesse delle consorziate, dovendo invece sempre e comunque ritrasferire alle consociate l'intero importo del corrispettivo ricavato dai contratti stipulati con i terzi committenti, così come riaddebitare (o ribaltare) i costi generali -concernenti le spese di funzionamento della organizzazione- e specifici -relativi alle spese sostenute per la stipula ed esecuzione dei singoli contratti- ripartendoli tra le consociate in proporzione alla quota di partecipazione detenuta da ciascuna impresa. Su tali premesse la sentenza fonda le conclusioni, secondo cui la riscontrata difformità tra il maggiore importo fatturato dal Consorzio e gli importi fatturati dalle singole conosciate occulterebbe una indebita compensazione tra i ricavi del Consorzio (da ribaltarsi invece per l'intero) ed il rimborso delle spese da esso sostenute. Ad ulteriore chiarimento sostiene che tale evenienza non può essere neppure giustificata dalla provvigione richiesta dal Consorzio-mandatario senza rappresentanza alle consociate imprese-mandanti in quanto, a parte la gratuità del mandato esplicato in assenza di finalità lucrativa, la richiesta di provvigione deve in ogni caso trovare corrispondente riscontro probatorio nelle scritture contabili sia del Consorzio che delle consorziate e, dunque, deve essere evidenziato nella determinazione della base imponibile indicata nelle fatture emesse dalle consorziate.

Nell'ulteriore sviluppo consequenziale del ragionamento, la Corte ha ancora affermato che "a fini fiscali, la misura del ribaltamento, come naturale, deve considerare non solo le peculiarità del tipo societario adottato e, conseguentemente, le afferenti previsioni statutarie, ma anche tenuto conto della indefettibilità della "connotazione di inerenza" richiamata al n. (2) del punto A la sua legittimità fiscale alla luce del principio di "inerenza" alla consorziata della operazione ribaltata, dovendosi, peraltro, ritenere (giusta le osservazioni che precedono) sempre sussistente tale requisito in ipotesi di operazioni economiche eseguite o direttamente dal Consorzio o con l'ausilio di imprese terze, essendo queste ultime evidentemente (sempre per lo scopo mutualistico perseguito) inerenti a tutte le consorziate, anche in considerazione del corrispondente obbligo legale di ognuno di sopportare i costi gestionali del Consorzio".

A conclusione del ragionamento si demandava dunque al giudice del rinvio l'esame dell'appello, da eseguire sulla base dei principi di diritto enucleati in merito all'obbligo del ribaltamento e con specifica attenzione al principio di inerenza, con riferimento a tutte le operazioni economiche conseguite.

Per completezza d'indagine, va chiarito che la decisione si poneva nel solco di un orientamento non univoco all'epoca, a cui si contrapponeva una diversa ricostruzione esegetica che, partendo dalla non antiteticità e non incompatibilità tra scopo mutualistico e scopo di lucro, valorizzava l'autonoma soggettività giuridica e fiscale del Consorzio rispetto alle singole imprese consorziate, il che non escludeva lo svolgimento da parte dell'ente consortile di un'attività intrinsecamente commerciale. Da ciò di deduceva che, al pari di tutti i soggetti che svolgono

attività commerciale, il Consorzio potesse trarre da essa ricavi, parte dei quali diretti a coprire i costi di gestione, come tali non obbligatoriamente da ribaltare alle consorziate (cfr. Cass., 23 ottobre 2013, n. 24014). Tale contrasto, insorto proprio per una pluralità di contenziosi coinvolgenti la M. e le sue consorziate, è stato successivamente risolto con l'affermazione del principio secondo cui "La causa consortile non è ostativa allo svolgimento, da parte della società consortile, di una distinta attività commerciale con scopo di lucro. Costituisce questione di merito l'accertamento in ordine ai rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorziata nell'assegnazione dei lavori o servizi ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse. Nel caso di differenza tra quanto fatturato dalla società consortile al terzo committente e quanto alla prima fatturato dal consorziato, nel rispetto dei principi certezza, effettività, inerenza e competenza, costituisce onere del consorziato fornire la prova che tale differenza non sia costituita da ricavi, o che la stessa corrisponda a provvigioni o servizi resi dal consorzio al terzo" (Sez. U, 14 giugno 2016, n. 12190, che nel concreto ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, sull'assunto dell'inammissibilità di alcuna differenza tra importo fatturato dal mandatario al terzo e dal mandante al mandatario, e quindi, nella specie, dalla singola impresa al consorzio e quello fatturato dal consorzio al terzo, salva la rilevanza fiscale della provvigione laddove pattuita e formalizzata, per assenza di prove sul punto, con censura della decisione favorevole invece al "consorziato" che non aveva proceduto ad alcun concreto accertamento sul punto).

Ma a parte la composizione del contrasto, è evidente che nel caso di specie onere del giudice del rinvio sarebbe stato quello di decidere sulla base del principio di diritto dispensato dalla Corte di legittimità. Con riferimento all'iva la Commissione regionale invece, senza alcun approfondimento di indagine su riscontri elusivi sottostanti la differenza tra le fatture emesse nel rapporto tra società consortile e terzo committente, e quelle emesse nel rapporto tra ente consortile e consorziata, ha ritenuto di decidere sulla considerazione che, pur nel riconoscimento delle irregolarità commesse, le riprese ad imponibile non erano fondate mancando un danno erariale.

Si tratta di una decisione del tutto eccentrica rispetto ai compiti demandati dal giudice di legittimità, e peraltro del tutto errata. A tal fine è sufficiente rammentare che la detraibilità dell'iva presuppone l'emersione in fattura dei costi sostenuti, e soprattutto presuppone, come correttamente richiesto dal giudice di legittimità, la inerenza dei costi medesimi (ex multis, cfr. Cass. 5 gennaio 2022, n. 140; 17 marzo 2021, n. 7440; 14 maggio 2020, n. 8919; 26 settembre 2018, n. 22940; 17 luglio 2018, n. 18904; 21 settembre 2016, n. 18475). Nessuna indagine risulta esplicata dalla commissione regionale, pur in tal senso indirizzata dalla sentenza che ne demandava i compiti.

I motivi dell'Ufficio vanno pertanto accolti e la sentenza va cassata sotto i profili ora spiegati.

Riprendendo a questo punto il filo del ragionamento relativo alle censure del ricorso principale non ancora esaminate, quelle da nove a tredici, i suddetti motivi vanno tutti rigettati proprio alla luce di quanto chiarito con il vaglio del ricorso incidentale.

Premesso che con essi la società consortile ha criticato la decisione del giudice regionale con riguardo alle determinazioni assunte sul maggior debito fiscale riconosciuto ai fini delle imposte dirette, e dunque relativamente ai rapporti con tutte le società consorziate, intanto non possono

apprezzarsi i motivi nove e dieci perchè, come già spiegato, il perimetro entro cui il giudice del rinvio doveva muoversi era proprio quello e solo quello del principio di diritto enunciato dal giudice di legittimità. Cadono dunque tutte le ragioni che vorrebbero ricondursi alla insussistenza, in capo alla società consortile, dell'obbligo di ritrasferire alle consorziate tutti i costi e tutti i ricavi. Cade anche il ragionamento elaborato sulla assenza di conseguenze derivanti dalla insufficienza della documentazione dei costi, dovuta al non riconosciuto diritto alla compensazione tra costi e ricavi operata direttamente dal consorzio. Le doglianze della contribuente d'altronde non sono supportate da alcuna prova concreta che militi in senso contrario a quanto affermato dal giudice del rinvio. Ed è significativo che la stessa decisione assunta dalle sezioni unite, che nel comporre il contrasto emerso in sede di legittimità ha sostanzialmente confermato, in epoca successiva, la ricostruzione giuridica più favorevole alla società consortile, abbia poi nel caso concreto riconosciuto le ragioni dell'Agenzia delle entrate per mancanza di prova della coincidenza tra gli importi fatturati tra consorzio e terzi e quelli fatturati tra consorzio e società consorziate e del collegamento tra attività svolte e costi e ricavi. Cade dunque anche l'ulteriore doglianza sollevata dalla società nel controricorso al ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate.

Va anche rigettato l'undicesimo motivo, con cui la società lamenta una motivazione ambigua della sentenza, atteso che la decisione del giudice del rinvio, peraltro in una controversia di non facile gestione, può essere stata caratterizzata da passaggi espositivi poco perspicui, ma di certo non ambigui sul punto, avendo dato atto dei riscontri che attestavano la violazione degli obblighi cui doveva attenersi il consorzio, secondo il principio di diritto enunciato dalla Corte di legittimità (pag. 10 e 11 della sentenza).

Inammissibile si rivela poi il dodicesimo motivo, che invoca un vizio di motivazione insufficiente, non più prospettabile alla luce della nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Si tratta peraltro di motivo inammissibile anche sotto il profilo della assenza di autosufficienza, nonchè della finalità con cui lo stesso è stato introdotto, ossia una rivalutazione nel merito della fattispecie, inibita in sede di legittimità.

Per tale ultima ragione è inammissibile anche il tredicesimo motivo, che peraltro non tiene conto delle ragioni espresse dalla sentenza del giudice regionale nelle pagine centrali del provvedimento (pagg. 9/11 e poi 13).

In definitiva trova accoglimento il primo motivo del ricorso principale, ed entro questi limiti la sentenza va cassata. Stante l'esito del giudizio il processo va reinviato alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, perchè, in ulteriore diversa composizione, provveda, oltre che a liquidare le spese processuali del giudizio di legittimità, al riesame dell'appello nei limiti dei motivi accolti e alla luce dei principi di diritto già dispensati.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo, il quinto e il sesto; dichiara inammissibili il quarto, il settimo, l'ottavo, il dodicesimo e il tredicesimo; rigetta tutti gli altri. Accoglie i motivi del ricorso incidentale. Cassa la sentenza nei limiti dei motivi accolti e rinvia alla

Commissione tributaria regionale del Piemonte, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 4 ottobre 2022

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza