Sentenza del 24/06/2024 n. 17386 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica condotta dalla Guardia di Finanza di Brindisi, l'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti del Consorzio Tra Imprese del Terziario Innovativo - Terin avviso di accertamento con il quale rettificava il reddito di impresa, per l'anno 2011, ai fini Ires, Irap e Iva, contestando a quest'ultimo, per quanto di interesse, l'omessa fatturazione e autofatturazione di operazioni permutative compiute nell'ambito di rapporti commerciali intercorsi con le società consorziate nonché l'illegittima deduzione di quote di ammortamento relative a costi di sponsorizzazione ritenuti inesistenti.

1.1. In particolare, dalle indagini fiscali era emerso che il Consorzio, sulla base di contratti stipulati con terze imprese, imputava a ricavo la quota di competenza, procedendo successivamente alla ripartizione della stessa tra le consorziate secondo la rispettiva quota di partecipazione alla commessa. Tuttavia, all'atto della ripartizione alle consorziate dei ricavi per la parte di progetto dalle stesse realizzato, il Consorzio tratteneva una percentuale dell'importo complessivo fatturato, quale compenso per l'attività di coordinamento eseguita. Dal confronto tra quanto fatturato dal Consorzio ai terzi committenti con quanto fatturato dalle consorziate al Consorzio era emersa, relativamente al 2011, una differenza di Euro 96.217,00, imputabile alla quota che il Consorzio aveva trattenuto dalle consorziate per lo svolgimento della sua attività. A loro volta le consorziate avevano omesso di fatturare al Consorzio la quota parte di ricavo di propria spettanza per i progetti realizzati nell'annualità in contestazione.

1.2. Quanto ai costi di sponsorizzazione l'Ufficio contestava trattarsi di componenti negativi afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti.

2. Avverso l'avviso di accertamento in questione, il Consorzio Tra Imprese del Terziario Innovativo - Terin proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brindisi che, con sentenza n. 573/01/17, lo rigettava.

3. Avverso la sentenza di primo grado, il Consorzio proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Puglia che, con la sentenza n. 2935/24/2022, depositata in data 9 novembre 2022, lo accoglieva.

4. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha osservato che: 1) alla luce della giurisprudenza della Corte di cassazione (S.U. n. 12191/2016) era legittimo l'operato del Consorzio di mancato ribaltamento alle consorziate della quota di ricavo trattenuta da quest'ultimo al fine di coprire i costi di gestione, non essendo esclusa la possibilità di svolgimento da parte di quest'ultimo di un'attività intrinsecamente commerciale; in particolare,

dalla giurisprudenza di legittimità era stata superata la tesi del necessario automatico ribaltamento del fatturato del consorzio alle consorziate allorquando la differenza tra il fatturato dal consorzio al terzo e dal consorziato al consorzio fosse riconducibile - con onere della relativa prova a carico del consorziato - a costi di spesa generali ribaltati dal consorzio pro-quota in occasione di lavori eseguiti; a costi per servizi specifici eseguiti dal consorzio a vantaggio del consorziato; a provvigioni dovute nell'ambito del contratto di mandato, purché contemplate nei patti consortili, a costi o utili per servizi resi dal consorzio nella sua attività imprenditoriale a favore di un terzo per lavori posti in essere dal consorziato; nelle prime due ipotesi, come nel caso di specie, era onere del Consorzio dimostrare l'inerenza dei costi ribaltati al consorziato e nelle altre due provare che le provvigioni erano state pattuite e che i servizi resi dal consorzio al terzo erano effettivi; 2) l'Agenzia aveva violato il divieto di doppia imposizione stante il duplice recupero a tassazione per omesse fatturazioni o auto-fatturazioni sia in capo al Consorzio appellante sia in capo alle consorziate; 3) non ravvisabile la finalità di evasione genericamente contestata dall'Ufficio atteso che "l'omesso ribaltamento dei costi e ricavi non incideva oggettivamente sull'Iva che veniva semplicemente liquidata dalla società consortile in luogo dell'impresa consorziata"; 4) erano deducibili le quote di ammortamento relative a costi per prestazioni pubblicitarie in quanto la pronuncia di primo grado era basata sull'acritico presupposto della inesistenza dei costi per pubblicità ripresi negli accertamenti relativi agli anni 2006 e 2007, sebbene fosse stata acclarata la regolare effettuazione della sponsorizzazione e, dunque, l'illegittimità del recupero della quota di ammortamento di tali costi (per l'anno 2007) con sentenza n. 1277/24/2015 della CTR della Puglia, sezione staccata di Lecce, confermata dalla ordinanza n. 17188/2022 della Corte di cassazione, e (per l'anno 2006) con sentenza della medesima CTR, con sentenza n. 1276/24/2015 di accoglimento dell'appello del Consorzio; 5) erano assorbite le ulteriori censure relative alla decadenza dell'azione accertativa e all'inapplicabilità del raddoppio dei termini di accertamento in materia di Irap.

5. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a sei motivi.

6. E' rimasto intimato il Consorzio.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2602 e 2697 c.c. nonché degli artt. 115 e 116 c.p.c. per avere la CTR ritenuto illegittima la ripresa dei ricavi che si assumevano non fatturati relativamente alla quota parte trattenuta dal Consorzio al fine di coprire i costi di gestione non sussistendo l'obbligatorietà nel ribaltamento dei ricavi conseguiti dal consorzio in favore delle consorziate sebbene il ribaltamento dei costi e ricavi tra i consorziati non si attuasse soltanto nel caso di svolgimento da parte del Consorzio personalmente dell'attività appaltata, indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate e non già, come nella specie, di compimento del progetto pro-quota dalle consorziate, le quali avevano ricevuto, per la parte di commessa eseguita, il corrispettivo dovuto; in particolare, il giudice di appello avrebbe ritenuto legittimamente trattenute dal Consorzio parte delle quote riversate ai consorziati per sopperire alle spese di gestione senza che quest'ultimo avesse prodotto in giudizio documentazione alcuna comprovante lo svolgimento in via esclusiva di attività esterna, con esclusione

dell'obbligo di emissione di fatture, né tantomeno l'effettiva finalità a ricoprire le spese di gestione delle somme da esso trattenute.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 36 del D.Lgs. n. 546/92 , in combinato disposto con gli artt. 132 , comma 1, n. 4 c.p.c., e 118 disp. att. c.p.c., per avere la CTR affermato apoditticamente la legittimità dell'operato del Consorzio nel trattenere, senza l'emissione della relativa fattura, quote di ricavi dalle commesse al fine di coprire i costi di gestione dando per provato l'esercizio esclusivo da parte del Consorzio di attività esterna e la finalità delle somme trattenute dallo stesso a coprire costi di gestione senza indicare alcuna documentazione dalla quale emergesse il mancato rapporto diretto di prestazioni di servizi con le società consorziate, tanto più che né l'atto costitutivo né lo statuto dell'ente consortile prevedevano che alcuna somma venisse trattenuta a titolo di costo di gestione ovvero che il Consorzio svolgesse unicamente attività esterna.

3.Il secondo motivo - da esaminare in via pregiudiziale - è fondato con assorbimento del primo.

3.1. Nel consorzio senza poteri di rappresentanza (che - come ricorda Sez. 5, Sentenza n. 13360 del 17/05/2019 (Rv. 653867 - 01), in motivazione, pp. 8 e 9 - costituisce l'ipotesi ordinaria) nell'assumere obbligazioni consistenti nell'esecuzione dei patti consortili mediante la gestione esclusiva di determinati affari d'interesse comune, finalizzati all'esecuzione di appalti di opere pubbliche o alla gestione o compimento di servizi, nonché nel sopportarne la spesa pro quota, il consorzio, costituito per gli scopi previsti dall' art. 2602 c.c., non assume di regola la posizione di appaltatore, ma il più modesto rilievo di una struttura operativa, avente carattere strumentale e servente rispetto a quella delle imprese consorziate. L'impresa consorziata, pertanto, non viene spogliata della propria soggettività giuridica (e fiscale), essendo configurabile nei rapporti interni un mandato senza rappresentanza, atteso che la società consortile agisce in nome proprio per conto dei consorziati e l'attività dalla stessa posta in essere è imputabile direttamente ai consorziati. In conseguenza - non potendo il consorzio conseguire per la sua natura, sostanzialmente neutra, e funzione, oltre che per scopo, alcun vantaggio, poiché lo stesso, al pari dell'eventuale svantaggio, appartiene unicamente e solo alle imprese consorziate - l'ente consortile ha l'obbligo di ribaltare sulle stesse, secondo i criteri di legge e quelli legittimamente fissati dallo statuto, se non elusivi della causa consortile e delle relative norme fiscali, tutte le operazioni economiche da esso poste in essere che siano state realizzate da una o più imprese consorziate, oppure dallo stesso consorzio con strutture proprie o con impiego di imprese terze (cfr. Cass. 17 maggio 2019, n. 13360 ; Cass. 17 dicembre 2014, n. 26480 ; nonché v. n. 22790 del 2009; Cass. n. 14780 del 2011 ; n. 14781 del 2011 ; n. 14782 del 2011 ; n. 13293 del 2011 ; n. 20778 del 2013 ; n. 24014 del 2013 ; n. 1636 del 2014). Ne discende che, dal punto di vista tributario, le operazioni ed i costi sostenuti dalla società consortile non possono che essere direttamente riferibili alle società consociate: i costi della società consortile costituiscono costi propri delle consorziate quali spese affrontate dalle partecipanti per mezzo del consorzio, e la società consortile non affronta costi propri perché tutti i costi, ed anche quelli per il mero funzionamento della società consortile, sono posti a carico delle società consociate (Cass. 17 maggio 2019, n. 13360 ; Cass. 18 giugno 2008 n. 16410). In questo quadro ricostruttivo, la distinta soggettività fiscale e l'autonoma responsabilità delle obbligazioni tributarie connesse

alle operazioni poste in essere da ciascuna consorziata, nonché dalla società consortile, comportano la necessaria distinzione tra le operazioni realizzate dalla società consortile in esecuzione del patto mutualistico e quelle costituenti esercizio di un'autonoma attività commerciale della società consortile (Cass. sez. 5, n.31711 del 2018).

3.2. Questa Corte, a sezioni unite (Cass., sez. un., 14 giugno 2016, n. 12190), ha avuto l'occasione di chiarire che presupposti imprescindibili per stabilire se sia o meno necessario il ribaltamento integrale o parziale di costi e ricavi - che è questione che rileva nel presente giudizio - è proprio l'accertamento della "natura delle operazioni o servizi rispettivamente espletati dalla società consortile o dalle consorziate, ed al rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate" (Cass. S.U. cit., p. 21) (così in Cass. n. 22435/16 cit.): "Qualora, difatti, il consorzio acquisisca una commessa e proceda autonomamente ad eseguirla, "indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate, non si deve procedere ad alcun ribaltamento di costi tra tutti i consorziati. Il ribaltamento di costi e di ricavi rimane doveroso, peraltro, nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, svolga servizi complementari, comunque correlati alla finalità mutualistica di utilizzo del servizio consortile" (così in Cass. n. 22435/16 cit.; v. anche Cass. sez. 5 n. 31711/2018 ; Cass. 12 novembre 2020, n. 25518). In particolare, le Sezioni Unite hanno stabilito i seguenti principi di diritto:

1) la funzione mutualistica dei Consorzi desumibile dall' art. 2602 c.c., non è ostativa allo svolgimento, da parte della società consortile, di una distinta attività commerciale con scopo di lucro; 2) costituisce questione di merito l'accertamento dei rapporti intercorsi tra società consortile e società consorziata nella assegnazione dei lavori ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse;

3) nel caso in cui sussista una differenza tra quanto fatturato dal Consorzio al terzo committente e quanto fatturato dalla società consorziata esecutrice dei lavori al Consorzio, è onere della consorziata fornire la prova dettagliata che tale differenza non è ascrivibile ad una quota di ricavi occultati mediante compensazione tra consorzio e consorziata, anziché essere riaccreditati al consorziato, ma è costituita da costi delle spese di gestione generale ripartiti tra i singoli consorziati ed addebitata ad essi in occasione della commissione dei lavori, oppure da costi di specifici servizi forniti dal consorzio al consorziato, oppure da provvigioni dovute dal consorziato andante al consorzio mandatario senza rappresentanza; con specifico riguardo all'Iva, a norma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 3 , comma 3, ult. periodo e art. 13, comma 2, lett. b), deve esservi piena corrispondenza tra la base imponibile fatturata dal Consorzio al terzo committente e quella fatturata dall'impresa consorziata al Consorzio mandatario, salvo la rilevanza fiscale della eventuale provvigione, qualora il contribuente dimostri che la stessa sia stata formalmente pattuita (Cass. sez. 5, n.31711 del 2018).

3.3. Diviene allora essenziale accertare, quale questione di fatto affidata al giudice del merito, la natura dei rapporti intercorsi tra l'ente consortile e la consorziata, con riguardo all'assegnazione dei lavori o servizi ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse. Le diverse modalità, attraverso le quali viene svolta l'attività consortile, nonché la correlazione delle stesse con gli scopi di volta in volta perseguiti, impongono, infatti, l'accertamento in concreto circa i rapporti intercorsi. L'accertamento sulla natura delle operazioni o dei servizi, rispettivamente espletati

dall'ente consortile e dalle consorziate, e sul rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate medesime, costituisce, in altri termini, il presupposto imprescindibile per stabilire se debba avvenire, o no, il c.d. ribaltamento, integrale o parziale, dei costi e dei ricavi. Pertanto, solo quando il consorzio acquisisca autonomamente una commessa a scopo di lucro, e proceda ad un autonomo adempimento della stessa indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate, non dovrà procedersi al ribaltamento dei costi tra tutti costoro; al contrario, è dovuto il ribaltamento di costi e ricavi nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, abbia svolto servizi complementari, comunque connessi al criterio mutualistico di utilizzo del servizio consortile. Si tratta di accertamenti da compiere sulla base dello statuto consortile e delle concrete modalità di svolgimento del rapporto poste in essere nel corso della sua durata (Cass., sez.1, n. n. 15373 del 2022; vedi anche Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24703 del 2023).

3.4. La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., 5 luglio 2022, n. 21302 ; Cass., 1 marzo 2022, n. 6758 , Sez. 5, Ordinanza n. 6044 del 2024).

3.5. Nella specie, la CTR - a fronte della contestazione da parte dell'Ufficio di ricavi non fatturati dal Consorzio pari alla percentuale del fatturato alle imprese terze committenti trattenuta per lo svolgimento della sua attività di coordinamento nel progetto realizzato nel 2011, essendo emersa una differenza di Euro 96.217,00 tra quanto fatturato dal Consorzio e quanto fatturato a quest'ultimo dalle consorziate le quali avevano eseguito materialmente l'opera commissionata - ha apoditticamente affermato la legittimità dell'operato del Consorzio nel non ribaltare, per il 2011, alle consorziate una quota delle somme ricavate e già fatturate ai committenti (e, nell'omettere, per converso, le consorziate di fatturare nei confronti del Consorzio la quota parte di ricavo di propria spettanza relativamente ai lavori realizzati nell'anno 2011) atteso che "la natura di ente non di lucro rivestita dal Consorzio Terin, come desumibile dallo Statuto, non escludeva che il medesimo potesse svolgere un'attività intrinsecamente commerciale" con traibilità da essa dei ricavi diretti a coprire i costi di gestione e che, alla luce dei principi espressi da questa Corte, a sezione unite, nella sentenza n. 12191/2016, era lecito non ribaltare, in ogni caso, ai consorziati quanto fatturato ai committenti purché il consorziato fosse in grado di provare la riconducibilità della differenza tra quanto fatturato dal consorziato al consorzio e quanto dal consorzio al terzo, tra l'altro, a costi di spesa generali ribaltati dal consorzio pro-quota in occasione di lavori eseguiti o a costi per servizi specifici eseguiti dal consorzio a vantaggio del consorziato, con onere, in tali ipotesi - come nel caso de quo - a carico del consorzio di dimostrare l'inerenza dei costi ribaltati al consorziato ("sarà cura del consorzio dimostrare l'inerenza dei costi ribaltati al consorziato"); con ciò senza esplicitare le ragioni sottese alla sua decisione, e in particolare, senza accertare la natura delle operazioni o dei servizi, rispettivamente espletati dall'ente consortile e dalle consorziate, e il rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate medesime, sulla base dello statuto e delle concrete modalità di svolgimento del rapporto poste in essere nel corso della sua durata.

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 c.c. e 324 c.p.c. per avere la CTR ritenuto illegittima la ripresa relativa alle quote di ammortamento relative a costi di sponsorizzazione avendo il giudice di primo grado fondato la decisione "sull'acritico presupposto" della inesistenza dei costi per pubblicità ripresi negli accertamenti relativi agli anni 2006 e 2007 stante l'accertamento della regolare effettuazione della sponsorizzazione (per l'anno 2007) con sentenza n. 1277/24/2015 della CTR della Puglia, sezione staccata di Lecce, confermata dalla ordinanza n. 17188/2022 della Corte di cassazione, e (per l'anno 2006) con sentenza della medesima CTR n. 1276/24/2015 sebbene, per l'anno 2006, la decisione della CTR n. 1276/24/2015 non fosse a tale data ancora definitiva, pendendo avverso la stessa ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia e accolto con successiva ordinanza n. 22671/22; peraltro, ad avviso della ricorrente, la mancata riassunzione del giudizio di secondo grado (concernente la causa pregiudiziale), a seguito di rinvio dalla Corte di cassazione, nei modi e nei termini di cui all' art. 63 del D.Lgs. n. 546/92 , avrebbe comportato l'estinzione dell'intero giudizio con conseguente definitività dell'avviso di accertamento per tale annualità (2006).

4.1. Il motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

4.2. Nella sentenza impugnata la CTR ha ritenuto legittima la deduzione da parte del Consorzio, con riferimento all'anno 2011, delle quote di ammortamento relative a costi per pubblicità ripresi negli accertamenti relativi agli anni 20062007: 1) essendo divenuto, per l'anno 2007, definitivo l'accertamento compiuto dal giudice del gravame circa l'esistenza delle sottese operazioni di sponsorizzazione in forza della sentenza della Corte di cassazione n. 17188/22 di rigetto del ricorso proposto dall'Agenzia; 2) essendo stata emessa, per l'anno 2006, sentenza n. 1276/24/2015 della CTR della Puglia, sezione staccata di Lecce, di accoglimento dell'appello del Consorzio.

4.3. Per quanto concerne l'annualità (2006) del presupposto accertamento ancora in contestazione, va ricordato che questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza n. 21763 del 29/07/2021, ha statuito il seguente principio di diritto: "in tema di sospensione del giudizio per pregiudizialità necessaria, salvi i casi in cui essa sia imposta da una disposizione normativa specifica che richieda di attendere la pronuncia con efficacia di giudicato sulla causa pregiudicante, quando fra due giudizi esista un rapporto di pregiudizialità tecnica e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio pregiudicato non può ritenersi obbligatoria ai sensi dell' art. 295 c.p.c. (e, se disposta, può essere proposta subito istanza di prosecuzione ex art. 297 c.p.c.), ma può essere adottata, in via facoltativa, ai sensi dell' art. 337 , secondo comma, c.p.c., applicandosi, nel caso del sopravvenuto verificarsi di un conflitto tra giudicati, il disposto dell' art. 336 , secondo comma, c.p.c.." (Principio enunciato nell'interesse della legge ex art. 363 , terzo comma, c.p.c.). In altri termini, per effetto dell'applicabilità del citato art. 336 , comma 2, c.p.c. (nel quale, non a caso, si pone riferimento, oltre che agli atti, "ai provvedimenti" dipendenti) - che verrebbe ad assumere il ruolo di "norma di chiusura" (esplicante, cioè, la funzione di una sorta di "valvola di sicurezza") - la sentenza (già eventualmente) passata in giudicato sulla causa pregiudicata sarà colpita di riflesso in forza dell'effetto espansivo esterno conseguente alla riforma o alla cassazione della

sentenza che definisce la causa pregiudiziale, ristabilendosi - ancorché ex post - l'armonia tra i giudicati (già Cass. n. 12999/2014 ; Cass. n. 5229/2016 , Cass. SU, ordinanza n. 14060/2004).

4.4. Nella specie, il giudice di appello ha riconosciuto nella causa relativa all'impugnazione dell'avviso di accertamento concernente (tra l'altro) la ripresa, per il 2011, delle quote di ammortamento indebitamente dedotte afferenti ai costi di sponsorizzazione ripresi negli accertamenti relativi agli anni 2006-2007, effetti decisivi alla sentenza non definitiva (CTR della Puglia, sezione staccata di Lecce n. 1276/24/2015 depositata il 3.6.2016 che aveva ritenuto regolarmente effettuata la sponsorizzazione) correttamente non sospendendo il giudizio ai sensi dell' art. 295 c.p.c. ma la cassazione (con rinvio) della suddetta sentenza sulla causa pregiudiziale con ordinanza n. 22671/2022 di accoglimento del ricorso dell'Ufficio estende di riflesso i suoi effetti anche alla impugnata sentenza di appello sulla causa pregiudicata.

4.5. Quanto, invece, alla eccepita estinzione del giudizio (sulla causa pregiudiziale) a seguito di mancata riassunzione del detto processo, a cura del Consorzio del processo, a seguito della ordinanza della Cassazione (n. 22671/22), nei termini di legge ai sensi dell' art. 63 del D.Lgs. n. 546/92 , trattasi di rilievo da effettuarsi, anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 45 del medesimo decreto legislativo, "solo nel grado (di giudizio) in cui si verifica".

5. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 57 del D.Lgs. n. 546/92 e 384 c.p.c. per avere la CTR pronunciato sulla violazione del divieto di doppia imposizione e sulla decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo anche con riguardo all'Irap, andando al di là della domanda come formulata nell'atto introduttivo - delimitante il thema decidendum - atteso che, in tale sede, era stata dedotta l'illegittimità dell'accertamento soltanto sotto il profilo della assunta rilevanza esterna del consorzio (per cui le somme trattenute dallo stesso sui ricavi ribaltati alle consorziate in ragione delle quote di spettanza per le prestazioni rese andavano a coprire i costi di gestione) e della esistenza delle spese di sponsorizzazione (per gli anni 2006 e 2007); in particolare, ad avviso dell'Agenzia, il giudice di appello pronunciandosi sui suddetti motivi di gravame non prospettati in primo grado avrebbe violato il divieto di cui all'art. 57 cit.

4.1. Il motivo è fondato.

4.2. Il processo tributario è strutturato come giudizio d'impugnazione di un provvedimento contenente la pretesa dell'A.F., nel quale l'ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale ed il dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo e, dall'altro, dalle questioni dedotte dal contribuente nel ricorso introduttivo (cfr. ex multis Cass. 03/02/2021, n. 2413 , che menziona Cass. nn. 10779/2007 , 15849/2006 , 9754/2003). Al fine di accertare quando ricorra una domanda nuova, per autorevole dottrina, occorre fare riferimento agli elementi costitutivi di essa, ossia ai soggetti, al petitum e alla causa petendi, ed infatti a determinare la disuguaglianza (o novità) della domanda è sufficiente che sia diverso anche uno soltanto di tali aspetti giuridici. Considerazioni simmetriche valgono per il divieto (sancito, con riferimento al processo tributario, dal secondo comma dell'articolo 57) di proporre nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio. Nell'ottica della parte resistente, speculare a quella del fisco, è indubbio che il contribuente incorre nel divieto se propone per la prima volta in appello le eccezioni in senso tecnico, ossia gli strumenti processuali diretti a fare

valere un fatto giuridico avente efficacia impeditiva, modificativa o estintiva della pretesa fiscale (Sez. 5, Sentenza n. 864 del 2022).

4.3. Tornando all'esame del motivo di ricorso - a fronte del contenuto del ricorso introduttivo, riprodotto, nelle parti rilevanti, nel ricorso, nel quale il Consorzio aveva contestato l'illegittimità dell'avviso sotto il profilo: 1) della assunta rilevanza esterna dello stesso con copertura dei suoi costi avuto riguardo alla differenza tra i ricavi della commessa madre e i servizi pagati alle consorziate per la loro realizzazione;

2) della effettiva esecuzione delle prestazioni pubblicitarie ad opera della Florens Associazione Sportiva dilettantistica (come emergeva dal regolare contratto di sponsorizzazione;

dai pagamenti con assegni o bonifici bancari; dalle sentenze della CTR della Puglia, sezione staccata di Lecce relativamente agli accertamenti per gli anni 2006 e 2007) - l'ente consortile ha contravvenuto al divieto di proporre domande nuove in appello, ampliando indebitamente l'oggetto del contendere o il thema decidendum, laddove ha formulato l'eccezione di violazione del divieto di doppia imposizione e di decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento per inapplicabilità del raddoppio dei termini di accertamento, con particolare riguardo all'Irap (v. anche controdeduzioni dell'Ufficio all'atto di appello allegate al ricorso), con conseguente vizio di extrapetizione da parte del giudice di appello nello statuire sulle medesime, non trattandosi di eccezioni rilevabili d'ufficio ("ad avviso di questo giudice di appello si deve, inoltre, ritenere illegittimo il duplice recupero a tassazione così operato dall'Ufficio finanziario una prima volta in capo al Consorzio appellante quale omessa fatturazione o autofatturazione e una seconda volta in capo alle consorziate come omessa fatturazione o autofatturazione "..."dall'accoglimento dei due motivi di appello deriva poi l'assorbimento delle ulteriori censure relative alla decadenza dell'azione accertativa conseguente al raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell' art. 331 c.p.p. e l'inapplicabilità del raddoppio dei termini di accertamento in materia di Irap").

5. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 67 del D.P.R. n. 600/73 per avere la CTR ritenuto violato il divieto di doppia imposizione stante il duplice recupero a tassazione per omesse fatturazioni o autofatturazioni sia in capo al Consorzio appellante sia in capo alle consorziate sebbene, dal p.v.c. notificato al Consorzio e recepito nell'avviso, si evincesse che i ricavi (non fatturati) ivi contestati erano riconducibili agli importi che il Consorzio aveva trattenuto indebitamente violando le clausole statutarie mentre le singole società consorziate risultavano destinatarie di diversi avvisi relativamente alla omessa fatturazione al Consorzio della quota parte di ricavo di propria spettanza per i progetti realizzati nell'annualità in contestazione.

5.1. L'accoglimento del quarto motivo comporta l'assorbimento del quinto.

6. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 109 TUIR , per avere la CTR ritenuto non ravvisabile concretamente "la finalità di evasione genericamente contestata dall'Ufficio" atteso che "l'omesso ribaltamento dei costi e ricavi non incideva oggettivamente sull'Iva che veniva semplicemente liquidata dalla società consortile in luogo dell'impresa consorziata"; ciò

ancorché: 1) le disposizioni sui soggetti passivi d'imposta, sui criteri di deduzione dei componenti positivi e negativi di reddito fossero inderogabili e non consentissero al soggetto non avente titolo di dedurre un costo non correlato a un ricavo; 2)quanto ai rapporti tra consorzio e consorziata per commesse assunte da quest'ultima per il tramite del primo, il mandato senza rappresentanza ricevesse, ai fini Iva, una particolare disciplina in virtù della quale i rapporti tra mandatario e mandante perdevano la loro neutralità assurgendo ad autonomi presupposti per l'applicazione del tributo, per cui non era legittima alcuna differenza tra importo fatturato dal mandatario al terzo e dal mandante al mandatario e, quindi, nella specie, dal Consorzio al terzo e dalla singola impresa al Consorzio, salva la rilevanza fiscale della provvigione se pattuita e formalizzata.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. Quanto ai rapporti tra consorzio e consorziata, per commesse assunte da quest'ultima per il tramite del primo, questa Corte ha chiarito che il mandato senza rappresentanza riceve ai fini IVA una particolare disciplina, in virtù della quale i rapporti tra mandatario e mandante perdono la loro neutralità, assurgendo ad autonomi presupposti per l'applicazione del tributo. Ciò lo si evince dall' art. 3 , comma 3, del D.P.R. 633 del 1972 , secondo cui le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario, nonché dall'art. 13, comma 2, lett. b), del medesimo D.P.R., che fissa la base imponibile per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza ragguagliandola al prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e al prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione (Cass. sez. 5, n. 5398 del 2017 , cit.). La detta ricostruzione è peraltro conforme all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia, secondo cui, nel rapporto di mandato senza rappresentanza, ai fini IVA, il mandatario - che agisce in nome proprio ma per conto del mandante - è come se ricevesse o fornisse i servizi in nome proprio; di conseguenza, nel mandato alla vendita si trasferisce un servizio avente identica natura di quello che, per finzione giuridica, è stato acquisito dal mandatario (Corte giust. 14 luglio 2011, causa C-464/10; Cass. sez. 5, n.25518 del 2020 ; sul punto si veda anche Cass. sez. 5, n. 5398 del 2017 , cit.). Ne discende, come statuito dalle stesse Sezioni Unite, che non è legittima 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, se pattuita e formalizzata. Lo scolorare della causa mutualistica, difatti, non rende incompatibile con lo svolgimento dell'attività consortile la pattuizione di una provvigione, la sussistenza e l'entità della quale vanno provate dalla consorziata (Cass. sez. 5, n.25518 del 2020).

6.3. Questa Corte ha poi ribadito il principio di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta (cfr., Cass. Sez. U. 02/11/2007, n. 23031 , a proposito del principio di inderogabilità della disciplina tributaria; in termini, Cass. 27/03/2019, n. 8514). Sulla scia di questi canoni interpretativi dei capisaldi della materia fiscale, è utile rammentare che per Cass. Sez. U. 27/01/2016, n. 1518 , "Gli obblighi tributari (...) sono obbligazioni pubbliche il cui contenuto è interamente determinato da norme vincolanti e sottratto all'incidenza di poteri

discrezionali degli enti impositori.". In particolare, le disposizioni sui soggetti passivi dell'imposta (art. 2 , t.u.i.r.), sui criteri di deduzione dei componenti positivi e negativi di reddito (art. 109 , t.u.i.r.) a cominciare dal principio di competenza e da quello d'inerenza, sono inderogabili e non consentono a chi non ne abbia titolo di dedurre un costo, non correlato a un ricavo, la cui deduzione in applicazione degli stessi criteri regolatori della materia fiscale spetta ad altro soggetto (cfr., in termini analoghi, Cass. 27/10/2020, n. 23521 , in connessione con Cass. 17/07/2014, n. 16349 ; 21/10/2013, n. 23725, sulla questione attinente alla inderogabilità della regola sull'imputazione temporale dei componenti negativi nell'esercizio di competenza; v. Cass. sez. 5, n. 37846 del 2021).

6.4. Nella sentenza impugnata, il giudice di appello, in violazione dei suddetti principi, ha affermato che "non si vedeva concretamente quale fosse stata la finalità di evasione genericamente contestata dall'Ufficio finanziario dal momento che l'omesso ribaltamento dei costi e ricavi non incideva oggettivamente sull'Iva che veniva semplicemente liquidata dalla società consortile in luogo dell'impresa consorziata".

7. In conclusione, vanno accolti i motivi secondo, terzo (nei termini di cui in motivazione), quarto, sesto, assorbiti i motivi primo e quinto, con cassazione della sentenza impugna e rinvio, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie i motivi secondo, terzo - nei termini di cui in motivazione - quarto, sesto, assorbiti i motivi primo e quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza