Sentenza del 09/08/2024 n. 22596 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria regionale ha accolto l'appello proposto dell'Agenzia delle Entrate e ha rigettato l'appello incidentale proposto dal Consorzio Edilveneto, avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dal Consorzio Edilveneto, avente ad oggetto l'avviso di accertamento, relativo ad Iva, anno 2014 (con il quale l'Ufficio aveva contestato l'omessa fatturazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di costi operativi sostenuti dal Consorzio nell'interesse delle imprese consorziate, ma non ribaltati su queste ultime ed invece fatturati dal Consorzio direttamente al Committente), ritenendo che "...lo scopo di "coordinamento dell'attività dei singoli consorziati" e la promozione gratuita per conto dei consorziati delle attività elencate nello stesso art. 2 dello statuto sono inidonei a risolvere in un monolitico rapporto di mandato le relazioni tra Consorzio e società consorziate..." e che l' art. 3 , comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 "... non crea alcun onere di ribaltamento, per di più di soli costi, diverso da quello desumibile dal fisiologico espletamento di un mandato senza rappresentanza.".

2. I giudici di secondo grado, in particolare, hanno esaminato le modalità di svolgimento dell'attività del Consorzio Edilveneto ed i rapporti con i consorziati, alla luce degli orientamenti giurisprudenziali e dottrinari richiamati, ed hanno affermato che:

-) lo Statuto prevedeva che "Il Consorzio non ha fini di lucro ed ha per scopo il coordinamento dell'attività dei singoli consorziati" (art. 2) e che "In considerazione degli scopi del Consorzio che escludono ogni fine di lucro i Consorziati rimborseranno al Consorzio stesso tutte le spese di funzionamento in modo che l'esercizio si chiuda senza utili né perdite" (art. 6, comma 2);

-) dagli atti di causa ed in particolare dal bilancio dell'esercizio in esame, si evinceva che il Consorzio disponeva di macchinari ed attrezzature ed acquistava materiali che poi venivano utilizzati per la realizzazione delle opere commissionate dalle stazioni appaltanti al Consorzio, il quale nell'anno in contestazione aveva contabilizzato ricavi pari a 12 milioni di euro, ma nessun costo per il personale, cosicché si doveva ritenere che per la realizzazione delle opere si fosse avvalso esclusivamente di manodopera appartenente alle imprese consorziate, suddivise tra imprese "strutturate", dotate di una propria autonomia ed altre "minime", in alcuni casi costituite dal solo titolare, oppure dell'apporto di terzi e che non sussisteva una "autonoma struttura produttiva" essendo del tutto assente la componente "umana";

-) il Consorzio disponeva di veicoli e macchinari sostenendo i relativi costi, che data l'assenza di personale evidentemente non potevano essere utilizzati direttamente, tuttavia nulla era stato prodotto in giudizio per dimostrare chi erano i soggetti che utilizzavano effettivamente tali beni

ed a quale titolo e condizione, posto che, quanto meno per i veicoli, avrebbero dovuto sussistere dei contratti di comodato;

-) il Consorzio aveva, altresì, contabilizzato l'acquisto di materiali di consumo, per costruzione e attrezzattura varia e minuta e costi per consulenze legali, notarili e varie, rispetto ai quali, anche a voler ammettere che non sussisteva l'obbligo di "ribaltamento" mediante l'emissione delle relative fatture, nulla era stato prodotto per dimostrare i criteri di ripartizione tra i vari cantieri o consorziati; -) considerata l'assenza di dipendenti, nulla era stato dimostrato nemmeno in ordine alle persone fisiche che utilizzavano i mobili per ufficio e telefoni e, quanto alle certificazioni SOA e ISO, si trattava di documenti che attestavano l'idoneità del Consorzio alla realizzazione di opere edili;

-) il Consorzio, dunque, appurata l'insussistenza di autonomia produttiva assume vala veste di mandatario senza rappresentanza e, in quanto tale, era obbligato ad operare il "ribaltamento" dei costi; -) tenuto conto che la lite relativa alle annualità precedenti era stata definita in conciliazione con abbattimenti ingentissimi, adottando il medesimo criterio l'abbattimento nel caso di specie ammontava al 96,62% nel 2012 ed al 96,95% nel 2013 e, tuttavia, nell'insussistenza delle "determinate condizioni", per cui i consorzi non dovevano ribaltare i costi sui consorziati, ne conseguiva l'irrilevanza delle precedenti conciliazioni ai fini della presente decisione; -) la richiesta, in via subordinata, di rideterminazione degli importi da riaddebitare alle società consortili, era inammissibile, ex art. 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992 , non essendo stato assolto l'obbligo di indicare " i motivi specifici dell'impugnazione";

il compito dei Giudici tributari era di valutare e verificare le argomentazione delle parti in causa, non certo di "... procedere alla rideterminazione degli importi da riaddebitare alle Società Consorziate, in quanto è errato ritenere che i suddetti costi rappresentino, tutti, spese sostenute in nome proprio e nell'interesse delle Società Consorziate. Ed invero, è pacifico che i costi per gli acquisti di beni strumentali e di beni destinati alle costruzioni siano stati sostenuti dal Consorzio nell'interesse proprio"; -) la difesa di parte contribuente, pertanto, non si sarebbe dovuta limitare a depositare numerose fatture, bensì avrebbe dovuto avere la diligenza di eseguire e documentare tale rideterminazione, indicando puntualmente quali costi escludere dal recupero, oppure chiedere la nomina di un consulente tecnico d'ufficio al quale affidare tale incombenza.

3. I giudici di secondo grado, poi, hanno ritenuto infondate le censure sulla mancata redazione del processo verbale di constatazione, sul mancato rispetto del termine di 60 giorni ex art. 12 , comma 7, della legge 212/2000 e sulla violazione del diritto al contraddittorio (anche anticipato) perché la verifica posta in essere era una verifica a tavolino e non era stato eseguito alcun accesso presso la sede del Consorzio e perché il contraddittorio era dimostrato dai verbali del 13 novembre 2019 e del 14 novembre 2019, sottoscritti dai delegati del procuratore avv. Loris Tosi e, in ogni caso, il Consorzio non aveva dato la prova, richiesta in tema di tributi armonizzati, che il procedimento, consentendo il contraddittorio, avrebbe potuto comportare un risultato diverso; era stata indicata la norma violata in ambedue gli avvisi di accertamento (art. 3 , comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972) e, comunque, il rilievo dell'Ufficio era consistito nella "omessa fatturazione di operazioni imponibili"; la doglianza sulle imposte, sanzioni ed interessi e la contestazione sulla sottoscrizione degli atti impositivi erano inammissibili ex art. 53 del

decreto legislativo n. 546 del 1992 non essendo stato assolto l'obbligo di indicare "i motivi specifici di impugnazione";

gli avvisi di accertamento andavano confermati anche per la parte relativa alle sanzioni, in quanto era emersa una evidente colpevolezza della parte contribuente, né era ravvisabile una condizione di incertezza sull'applicazione della norma o un comportamento tale da non ostacolare l'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria, come dimostrato dal fatto che il Consorzio aveva tentato di rimettere alla Commissione tributaria regionale, del tutto impropriamente, l'onere di procedere alla rideterminazione degli importi da riaddebitare alle società consorziate.

4. Il Consorzio Edilveneto ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a dodici motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione della disciplina Iva dei Consorzi e la violazione degli artt. 3 , comma 3, e 13, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972 . La Commissione tributaria regionale aveva erroneamente applicato la normativa IVA in materia di consorzi (in particolare, l' art. 3 , comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972) come interpretata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. I giudici di secondo grado avevano applicato erroneamente tale regola, avendo ritenuto che dall'assenza di personale era possibile desumere sic et simpliciter l'assenza di "autonomia imprenditoriale" in capo al Consorzio ricorrente. Di contro, erano molteplici e convergenti gli argomenti che dimostravano l'autonomia imprenditoriale del Consorzio Edilveneto e, dunque, l'impossibilità di ritenere applicabile lo schema del mandato senza rappresentanza ai fini dell'IVA e che erano emersi dai bilanci depositati, dalle fatture prodotte e dalle Certificazioni SOA ed ISO.

2. Il secondo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame del fatto che non vi era stata evasione d'imposta. L'assenza di sottrazione di imponibile costituiva un fatto storico (dimostrato dal comportamento dello stesso Ufficio accertatore, che non aveva contestato maggiori imponibili ai fini delle imposte sui redditi), oggetto di contraddittorio tra le parti (come emergeva dai passaggi degli atti processuali), che era stato del tutto ignorato dai giudici di secondo grado del Veneto e che risultava decisivo per la soluzione della controversia.

3. Il terzo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione del principio di coerenza e di buon andamento della pubblica amministrazione e la violazione degli artt. 97 Cost., 1 e 10 della legge n. 241 del 1990 ; 1 e 10 della legge n. 212 del 2000 e la violazione dei principi dell'affidamento e della buona fede. La decisione impugnata non aveva considerato che il cambio di criterio seguito dall'Agenzia delle entrate, rispetto alle conciliazioni con le quali erano state definite le annualità 2004, 2008, 2009 e 2010, costituiva una grave violazione dei più elementari e fondamentali principi costituzionali che dovevano guidare l'agire della Pubblica Amministrazione, oltre che una violazione del fondamentale principio del legittimo affidamento posto a tutela del Consorzio Edilveneto, che aveva agito facendo legittimo affidamento sulle indicazioni contenute in atti redatti dall'Amministrazione finanziaria, segnatamente all'esito della procedura di conciliazione. Ebbene, poiché il Consorzio Edilveneto,

conciliando le vertenze relative agli anni d'imposta 2004, 2008, 2009 e 2010, aveva maturato la certezza di definire tutte le annualità successive, la decisione impugnata, che aveva avallato i successivi avvisi di accertamento, che si erano discostati dai criteri precedentemente seguiti in sede di conciliazione, si manifestava viziata per violazione dei principi e delle norme indicate.

4. Il quarto motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per error in procedendo e vizio di ultrapetizione; la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato. La Commissione tributaria regionale aveva formulato ipotesi a proposito delle ragioni che avevano spinto l'Agenzia delle Entrate a discostarsi dalle conciliazioni relative alle annualità precedenti, diverse da quelle indicate negli atti di controparte (nell'appello era stato affermato che il criterio seguito in sede di conciliazione "non poteva considerarsi più attuale alla luce dell'intervento delle Sezioni Unite in materia (sentenze nn. 12190, 12191, 12192, 12193, 12194 del 14 giugno 2016"). I giudici di secondo grado avevano letteralmente "riformulato" le difese dell'Agenzia delle entrate, ipotizzando delle nuove e diverse ragioni che avrebbero condotto l'Ufficio accertatore a discostarsi dai criteri adottati in sede di conciliazione per gli anni d'imposta 2004, 2008, 2009 e 2010.

5. Il quinto motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per error in procedendo e vizio di ultrapetizione e la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, nonché dell' art. 115 cod. proc. civ. e del principio di non contestazione. La Commissione tributaria regionale aveva negato l'autonomia imprenditoriale del Consorzio Edilveneto sulla base di considerazioni non formulate dall'Agenzia delle Entrate. La Commissione tributaria regionale aveva ipotizzato che le opere fossero state realizzate solamente dal personale delle società consorziate (ipotesi non formulata dall'Agenzia delle entrate), tralasciando che, in realtà, il Consorzio Edilveneto si avvaleva anche di imprese terze; aveva sollevato il dubbio a proposito di chi utilizzasse i beni del Consorzio Edilveneto, pur essendo evidente che tali beni erano stati impiegati nell'attività del Consorzio; erano stati sollevati ulteriori dubbi a proposito dei soggetti che effettuavano pranzi e pernottamenti ed era stata lamentata l'assenza di dettaglio nella ripartizione dei costi tra i vari cantieri, dettaglio non richiesto dall'Agenzia delle entrate.

6. Il sesto motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., error in procedendo e la violazione degli artt. 7 e 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992 . Il Consorzio Edilveneto aveva dedotto specifici motivi con i quali aveva chiesto la rideterminazione delle imposte accertate. In ogni caso, la nomina di un consulente tecnico d'ufficio non doveva essere oggetto di esplicita richiesta da parte del contribuente. Era pacifico che il processo tributario era di impugnazione-merito, con conseguente obbligo per il Giudice tributario di rideterminare, nei limiti delle domande di parte, il debito tributario e dagli estratti degli atti di causa testualmente riportati era emerso come il Consorzio Edilveneto avesse chiesto la rideterminazione degli importi accertati in base ad argomenti specifici, indicando gli importi (fattura per fattura) erroneamente contestati dall'Agenzia.

7. Il settimo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione della disciplina dei consorzi e la violazione degli artt. 3 , commi 3, 6 e 13, comma 2,

lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972 , sulla necessità di rideterminare gli importi accertati. La sentenza impugnata era errata laddove non aveva proceduto alla rideterminazione della pretesa erariale, considerando che l'Ufficio aveva richiesto l'Iva per omesso "ribaltamento" di alcune fatture emesse dalle società Consorziate; di alcune fatture riferite a spese generali, ovvero di spese non sostenute per conto delle società consorziate; di alcune fatture riferite all'acquisto di materiale edile, ancorché il materiale acquistato dal Consorzio fosse stato fornito da quest'ultimo ai committenti e, pertanto, non poteva essere preteso il ribaltamento verso le consorziate; di alcune fatture riferite alla manutenzione di beni strumentali, ancorché tali beni fossero pacificamente di proprietà del Consorzio;

di una fattura (la n. 251 del 2012) riferita a servizi, ancorché questi fossero stati prestati direttamente a favore dei committenti e, pertanto, non potesse esserne preteso il "ribaltamento" verso le consorziate, soggetti rimasti estranei all'operazione.

8. L'ottavo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'omessa pronuncia sul motivo con cui era stata contestata la violazione del principio di neutralità. Se il Consorzio Edilveneto avesse riaddebitato alle società Consorziate i costi oggetto di contestazione, l'unico effetto sarebbe stato quello di percepire dell'IVA, che sarebbe stata versata all'Erario e, specularmente portata in detrazione dalle società consorziate. Di più, per ristabilire l'equilibrio economico del Consorzio, le società consorziate avrebbero a loro volta dovuto rifatturare il medesimo importo al Consorzio. In sostanza, in luogo di un doppio passaggio (il fornitore terzo fattura al Consorzio e questo fattura alla Committente) l'Ufficio aveva ritenut che si sarebbe dovuto attuare un quadruplo passaggio (il fornitore terzo fattura al Consorzio, questo fattura alle consorziate, queste rifatturano al Consorzio e, infine, il Consorzio fattura alla Committente).

9. Il nono motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la motivazione apparente sul motivo con cui era stata richiesta la disapplicazione delle sanzioni per carenza di colpa. La Commissione tributaria regionale aveva negato l'assenza di colpa del Consorzio contribuente limitandosi ad affermare che dagli atti del procedimento emergeva una evidente colpevolezza, non chiarendo in alcun modo da quali elementi emergeva la colpevolezza dell'azione del Consorzio Edilveneto: il Consorzio Edilveneto aveva contabilizzato e fatturato regolarmente tutte le operazioni concluse; l'obbligo di sistematico ribaltamento dei costi sostenuti era tutt'altro che pacifico ed era stato affermato (per i soli Consorzi privi di autonomia imprenditoriale) dalle Sezioni Unite nel 2016, cioè successivamente alla presentazione delle dichiarazioni accertate; il comportamento tenuto non aveva garantito alcun vantaggio al Consorzio Edilveneto.

10. Il decimo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 5 del decreto legislativo n. 471 del 1997 sulla disapplicazione delle sanzioni per carenza di colpa. La Commissione tributaria regionale, in ogni caso, non aveva applicato correttamente la norma indicata, che regolava il c.d. principio della colpevolezza, in quanto sembrava considerare sistematicamente colpose tutte le violazioni, a prescindere dalla sussistenza di convergenti elementi che dimostravano come, in realtà, del tutto legittimamente il contribuente avesse tenuto un determinato comportamento.

11. L'undicesimo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc civ., il vizio di motivazione apparente sul motivo con cui era stata richiesta la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza, non chiarendo da quali elementi emergeva la certezza e la chiarezza delle disposizioni applicate al caso di specie. Del tutto irrilevanti erano, poi, sia il richiamo al fatto che il comportamento tenuto non sarebbe stato tale da non ostacolare l'attività di controllo, in quanto requisito non richiesto al fine di ottenere la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza, sia l'affermazione che "del tutto impropriamente" era stata richiesta la rideterminazione della pretesa erariale, richiesta del tutto legittima.

12. Il dodicesimo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 6 , comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 ; 10 dello Statuto del contribuente; 8 del decreto legislativo n. 546 del 1992 sulla disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza. La Commissione tributaria regionale, in ogni caso, non aveva applicato correttamente le norme indicate, in quanto si era in presenza di una "pluralità di prescrizioni, con un coordinamento concettualmente difficoltoso per equivocità di contenuto", situazione ritenuta idonea a condurre alla disapplicazione e, comunque, l'incertezza della normativa IVA applicabile ai consorzi, era stata chiarita solo con l'intervento delle Sezioni Unite del 2016 ed era stata alimentata dal comportamento della stessa Agenzia delle Entrate, che, successivamente alla citata pronuncia delle Sezioni Unite, aveva conciliato le vertenze del Consorzio Edilveneto per gli anni d'imposta 2004, 2008, 2009 e 2010 riconoscendo l'infondatezza della pretesa di ribaltamento di gran parte (oltre il 90%) dei costi sostenuti dal Consorzio ed aveva trovato conferma in svariate pronunce di merito (una redatta dallo stesso relatore della sentenza impugnata), che avevano ritenuto infondati nel merito i provvedimenti impositivi emessi a carico dello stesso Consorzio Edilveneto e di un consorzio "gemello", che aveva ricevuto degli avvisi di accertamento contenenti identiche contestazioni.

13. Il primo, il secondo motivo e l'ottavo motivo, che devono essere trattati unitariamente sono inammissibili, in quanto si tratta di doglianze dirette, con evidenza, a censurare una erronea ricognizione della fattispecie concreta, di necessità mediata dalla contestata valutazione delle risultanze probatorie di causa, che non costituiscono vizio di violazione di legge (Cass., 19 agosto 2020, n. 17313).

13.1 In disparte il rilievo che il vizio dedotto non può consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass., 3 ottobre 2018, n. 24035 ; Cass., 8 ottobre 2014, n. 21152 ; Cass., 23 maggio 2014, n. 11511), nel caso in esame, i giudici di secondo grado, sulla base degli atti di causa e in particolare dei bilanci, hanno ritenuto che il Consorzio non aveva una propria struttura produttiva, ma affidava alle imprese consorziate l'esecuzione delle commesse mediante una ripartizione interna dell'opera e, in particolare, hanno rilevato che:

1) il Consorzio disponeva di macchinari ed attrezzature ed acquistava materiali che poi venivano utilizzati per la realizzazione delle opere commissionate dalle stazioni appaltanti al Consorzio, il quale nell'anno in contestazione aveva contabilizzato ricavi pari a 12 milioni di euro, ma nessun costo per il personale, cosicché si doveva ritenere che per la realizzazione delle opere si fosse avvalso esclusivamente di manodopera appartenente alle imprese consorziate, suddivise tra imprese "strutturate", dotate di una propria autonomia ed altre "minime", in alcuni casi costituite dal solo titolare, oppure dell'apporto di terzi e che non sussisteva una "autonoma struttura produttiva" essendo del tutto assente la componente "umana"; 2) il Consorzio disponeva di veicoli e macchinari sostenendo i relativi costi, che data l'assenza di personale evidentemente non potevano essere utilizzati direttamente, tuttavia nulla era stato prodotto in giudizio per dimostrare chi erano i soggetti che utilizzavano effettivamente tali beni ed a quale titolo e condizione, posto che, quanto meno per i veicoli, avrebbero dovuto sussistere dei contratti di comodato; 3) il Consorzio aveva altresì contabilizzato l'acquisto di materiali di consumo, per costruzione e attrezzattura varia e minuta e costi per consulenze legali, notarili e varie, rispetto ai quali, anche a voler ammettere che non sussisteva l'obbligo di "ribaltamento" mediante l'emissione delle relative fatture, nulla era stato prodotto per dimostrare i criteri di ripartizione tra i vari cantieri o consorziati; 4) considerata l'assenza di dipendenti, nulla era stato dimostrato nemmeno in ordine alle persone fisiche che utilizzavano i mobili per ufficio e telefoni e, quanto alle certificazioni SOA e ISO, si trattava di documenti che attestavano l'idoneità del Consorzio alla realizzazione di opere edili; la Commissione tributaria regionale, dunque, in conclusione, accertata l'insussistenza di autonomia produttiva, ha ritenuto che il Consorzio assumeva la veste di mandatario senza rappresentanza e che, in quanto tale, era obbligato ad operare il "ribaltamento" dei costi.

13.2 La sentenza impugnata ha, dunque, motivato secondo il prudente apprezzamento delle concrete circostanze acquisite al processo e nell'esercizio del potere giurisdizionale tipicamente attribuito al giudice del merito, che, come già detto, non è suscettibile di valutazione in sede di legittimità.

13.3 La decisione è pure conforme alla giurisprudenza di questa Corte che, anche di recente, ha statuito che "In materia di iva, al fine di determinare - onde stabilire la disciplina applicabile - i poteri mediante i quali un consorzio agisce nei rapporti con i terzi (se in rappresentanza o meno dei consorziati), il giudice deve anzitutto analizzare atto costitutivo e statuto del consorzio, appurando se detti atti prevedano di per sé la spendita del nome dei consorziati, nel qual caso, ai sensi degli artt. 3 e 15 , comma 1, n. 3, decr. iva , sono i consorziati medesimi a rivestire la qualifica di soggetti passivi; nel silenzio, invece, di atto costitutivo e statuto, egli deve prendere in considerazione i singoli atti negoziali cui ha preso parte il consorzio, al fine di determinare i poteri effettivamente e concretamente esercitati dal consorzio, alla luce di un complessivo apprezzamento degli interessi (del consorzio in sé e per sé ovvero dei consorziati) perseguiti con detti atti, tenuto comunque conto, nell'attingimento di un compiuto giudizio di fatto (soggetto ad obbligo di puntuale motivazione), dell'intero comportamento di consorzio e consorziati anche sui piani civilistico e fiscale" (Cass., 17 agosto 2023, n. 24703).

13.4 Più specificamente, deve richiamarsi la giurisprudenza di questa Corte secondo cui "In materia di Iva, se il consorzio acquisisce ed esegue una commessa autonomamente, nell'ambito

di una propria attività commerciale e a scopo di lucro, non dovrà procedersi ad alcun ribaltamento dei costi e ricavi tra i consorziati, che, per converso, dovrà operarsi se il consorzio, pur avvalendosi di strutture proprie, abbia svolto servizi complementari, correlati alla finalità mutualistica e dunque nel caso di spese di gestione generale - da ripartirsi tra i singoli consorziati "pro quota" in relazione alla partecipazione di ciascuno al consorzio e alle commesse eseguite dallo stesso consorziato o miste; di costi di specifici servizi forniti dal consorzio al consorziato in relazione a commesse assunte da quest'ultimo o miste; di costi e ricavi inerenti commesse svolte dal singolo consorziato, quale mandante, ed assunte tramite il consorzio, quale mandatario senza rappresentanza" e che "Il ribaltamento di costi e ricavi tra tutti i consorziati è doveroso nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, svolga

servizi complementari, comunque correlati alla finalità mutualistica di utilizzo del servizio consortile" (cfr. Cass., 12 novembre 2020, n. 25518).

13.5 Già le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che l'esercizio di un'impresa commerciale ed il relativo intento di lucro non sono inconciliabili con lo scopo mutualistico proprio della cooperativa, dovendosi ormai ritenere superata l'identificazione, da un lato, della società con lo scopo di lucro, e dall'altro, della cooperativa con l'interesse mutualistico e che "lo scopo mutualistico non esclude la natura commerciale dell'impresa, con la conseguenza che la struttura consortile può svolgere un'attività commerciale propria verso terzi e può quindi allontanarsi dal modello neutrale verso le proprie consorziate, con possibile disallineamento fra le reciproche fatturazioni" (Cass., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190 , nonché le coeve Cass., Sez. U., 14 giugno 2016, nn. 12191 , 12192, 12193 e 12194).

13.6 Le Sezioni Unite hanno, peraltro, specificato che alla possibile coesistenza della causa mutualistica con lo scopo lucrativo non corrisponde automaticamente il riconoscimento dell'effettiva sussistenza di entrambi, in pari misura, in una società consortile. Oltre all'accertamento volto a verificare se il ricorso all'organizzazione consortile sia finalizzato unicamente a conseguire un indebito risparmio fiscale, occorre pur sempre esaminare i rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorziata nella fase di assegnazione dei lavori o dei servizi ai singoli consorziati, in base alle modalità attraverso le quali è svolta l'attività della società consortile ed alla loro correlazione con gli scopi di volta in volta perseguiti. Dai detti interventi di questa Corte emerge dunque l'assoluta rilevanza della natura delle operazioni o dei servizi espletati dal consorzio o dalle consorziate e del rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi a queste ultime al fine di verificare l'an (oltre che il quantum) del c.d. ribaltamento di costi e ricavi dal primo alle seconde (Cass., Sez. U., 23 dicembre 2008, nn. 30055 , 30056 e 30057 e, più di recente, Cass., 3 marzo 2017, n. 5398).

13.7 Come già precisato da questa Corte, "le citate Sezioni Unite hanno individuato le seguenti ipotesi giustificanti differenze tra quanto fatturato dal consorzio al terzo committente e quanto fatturato dal consorziato al consorzio: a) differenza costituita dal costo delle spese di gestione generali ripartito tra i singoli consorziati e addebitato al consorziato in occasione della commissione dei lavori; b) differenza costituita dal costo di specifici servizi forniti dal consorzio al consorziato in relazione ai lavori che questo è deputato a svolgere; c) differenza costituita dalle provvigioni dovute dal consorziato (mandante) al consorzio (mandatario senza rappresentanza),

escluse dall'imponibile IVA, in base all' art. 13 del D.P.R. 633/72 ; d) differenza costituita dal costo e dagli utili per ulteriori servizi forniti solo dal consorzio, quale soggetto imprenditoriale, in favore del terzo committente, in relazione ai lavori posti in essere dal consorziato a seguito della commessa in suo favore. Quanto ai rapporti tra consorzio e consorziata, per commesse assunte da quest'ultima per il tramite del primo, questa Corte ha poi 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. 7 luglio 2011, causa C-464/10;

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., 12 novembre 2020, n. 25518 , in motivazione).

13.8 Alla luce dei principi suesposti, 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.

13.9 Ciò posto, la Commissione tributaria regionale, conformemente ai principi suesposti, sulla base dello statuto consortile e delle concrete modalità di svolgimento del rapporto posto in essere tra il Consorzio ricorrente e le imprese consorziate ha accertato che il Consorzio non avesse una autonomia produttiva (e dunque erano le imprese consorziate ad eseguire le commesse) e che il Consorzio non aveva ribaltato alle imprese consorziate i costi propri dell'attività commerciale posta in essere, come, a titolo di esempio, le spese sostenute per l'acquisto del materiale per costruzioni e del carburante per gli autocarri e per il noleggio di attrezzature; peraltro, i giudici di secondo grado hanno pure accertato che il Consorzio ricorrente, pur affermando che le spese sostenute per la realizzazione delle opere erano state addebitate al Consorzio stesso da fornitori diversi dalle società consorziate, non ha fornito alcuna prova, come era suo onere per quanto diffusamente rilevato sopra, che l'attività svolta fosse un'attività commerciale propria e autonoma e, in quanto tale, estranea allo scopo mutualistico.

14. Il terzo e quarto motivo, che vanno trattati unitariamente perché connessi, sono infondati.

14.1 Ed invero, "in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell' art. 10 , comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212 , costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente;

b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo;

c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. La relativa tutela, pur tipizzata in talune più ricorrenti ipotesi (quali, ad esempio, quella ex art. 10 , comma 2, della L. 27 luglio 2000, n.212), non è ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una valutazione in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni" (Cass., 11 maggio 2021, n. 12372).

14.2 Sulla base di tali principi, correttamente la Commissione tributaria regionale ha rilevato che, nell'insussistenza delle "determinate condizioni", per cui i consorzi non dovevano ribaltare i costi sui consorziati, ne conseguiva l'irrilevanza delle precedenti conciliazioni ai fini della decisione e ciò tenuto conto (anche) che successivamente alla sottoscrizione delle conciliazioni erano intervenute le Sezioni Unite di questa Corte, con le sentenze gemelle del 14 giugno 2016, sopra richiamate.

14.3 Peraltro, rileva un profilo di inammissibilità delle censure, laddove le stesse non si confrontano con il provvedimento impugnato nella parte in cui ha affermato che la

prospettazione del Consorzio ricorrente secondo cui questi avrebbe continuato ad omettere il "ribaltamento" dei costi perché aveva fatto affidamento sui principi affermati nelle conciliazioni, non era condivisibile, poiché era palese che nell'anno di imposta 2014, oggetto della controversia, il Consorzio non poteva essersi conformato a principi affermati in atti di conciliazione sottoscritti nel 2016 (punto 8.2 della sentenza impugnata).

14.4 Non sussiste, dunque, nemmeno la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., avendo questa Corte precisato che "il vizio di "ultra" o "extra" petizione ricorre quando il giudice pronuncia oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni fatte valere dalle parti, ovvero su questioni estranee all'oggetto del giudizio e non rilevabili d'ufficio, attribuendo un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato, fermo restando che egli è libero non solo di individuare l'esatta natura dell'azione e di porre a base della pronuncia adottata considerazioni di diritto diverse da quelle prospettate, ma pure di rilevare, indipendentemente dall'iniziativa della parte convenuta, la mancanza degli elementi che caratterizzano l'efficacia costitutiva o estintiva di una data pretesa, in quanto ciò attiene all'obbligo inerente all'esatta applicazione della legge" (Cass., 5 agosto 2019, n. 20932).

15. Anche il quinto motivo è infondato, dovendosi ribadire che "il principio della corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato deve ritenersi violato ogni qual volta il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri uno degli elementi obiettivi di identificazione dell'azione ("petitum" e "causa petendi"), attribuendo o negando ad uno dei contendenti un bene diverso da quello richiesto e non compreso, nemmeno implicitamente o virtualmente, nell'ambito della domanda o delle richieste delle parti", con la conseguenza che "non incorre nel vizio di ultrapetizione il giudice che esamini una questione non espressamente formulata, tutte le volte che questa debba ritenersi tacitamente proposta, in quanto in rapporto di necessaria connessione con quelle espressamente formulate" (Cass., 3 luglio 2019, n. 17897).

15.1 Applicando i suesposti principi alla fattispecie in esame, non sussiste alcuna violazione delle norme richiamate, stante che non viene in rilievo la modifica della "causa petendi", in ragione delle deduzioni difensive svolte dall'Agenzia delle Entrate, né si è verificato un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa.

15.2 Resta, anche, inammissibilmente invocato l' art. 115 cod. proc. civ., in quanto il principio di non contestazione ha per oggetto fatti storici sottesi a domande ed eccezioni e non può riguardare le conclusioni ricostruttive desumibili dalla valutazione di documenti (cfr. Cass., 5 marzo 2020, n. 6172 ; Cass., 15 novembre 2021, n. 35037), ovvero la non contestazione non può riguardare né documenti (cfr. Cass., 21 giugno 2016, n. 12748), né una conclusione ricostruttiva concernente la valutazione degli stessi (cfr. anche Cass., 21 dicembre 2017, n. 30744).

16. Il sesto e il settimo motivo sono fondati.

16.1 Il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione - annullamento", ma tra quelli di "impugnazione -merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, che dell'accertamento dell'ufficio. Di conseguenza, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi

di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi, e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cass., 17 aprile 2023, n. 10117).

16.2 Ed ancora "Il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte" (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27560). 16.3 La sentenza impugnata non è conforme ai principi suesposti nella parte in cui ha rilevato un difetto di specificità di motivi di impugnazione, ritenendo, peraltro, che la difesa non si sarebbe dovuta limitare a depositare numerose fatture, bensì avrebbe dovuto avere la diligenza di eseguire e documentare tale rideterminazione, indicando puntualmente quali costi escludere dal recupero, oppure chiedere la nomina di un consulente tecnico d'ufficio al quale affidare tale incombente (punto 8.4 della sentenza impugnata) e ciò senza prescindere dalla circostanza che il Consorzio ricorrente assume sul punto di avere prodotto specifica ed analitica documentazione. In ultimo anche la consulenza tecnica d'ufficio può essere ritenuta conferente ai fini del decidere da parte dei giudici di merito, non necessitando alcuna richiesta specifica della parte interessata, nel caso in esame il Consorzio.

17. Il nono, decimo, undicesimo e dodicesimo motivo, che riguardano tutti la illegittimità delle sanzioni irrogate, in ragione dell'accoglimento del sesto e del settimo motivo, devono ritenersi assorbiti.

18. Per le ragioni di cui sopra, vanno accolti il sesto e il settimo motivo, con assorbimento del nono, decimo, undicesimo e dodicesimo motivo e vanno rigettati i restanti motivi;

la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il sesto e il settimo motivo, con assorbimento del nono, decimo, undicesimo e dodicesimo motivo e rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza