
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

Spese affrontate per mezzo del consorzio e costi: la questione va alle Sezioni Unite

Cassazione civile, sezione quinta, ordinanza del 21.1.2015, n. 946

...omissis...

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), formulando il seguente quesito di diritto: "Dica codesta Suprema Corte se la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nella parte in cui stabilisce che "ravviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza" del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente del p.v.c., si riferisca anche all'emanazione di un atto di contestazione, e dica dunque se sia errata la sentenza del giudice tributario che dichiara fa nullità di un atto di contestazione irrogativo di una sanzione in applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (norma invece da intendersi eccezionale e di stretta applicazione), per essere stato notificato prima della scadenza del predetto termine".

2. Con il secondo mezzo la ricorrente svolge analoga censura nella parte in cui il giudice d'appello collega la sanzione della nullità al mancato rispetto del termine dilatorio di cui alla medesima L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

3. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 2602 c.c. e ss., del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, dell'art. 1241 c.c. e ss., nonché del principio generale del divieto dell'abuso del diritto desumibile dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3", formulando il seguente quesito di diritto:

"Dica codesta Suprema Corte se sia errata, per violazione dell'art. 2602 c.c. , dell'art. 1241 c.c. , dei principi in materia di abuso del diritto, la sentenza del giudice tributario che annulli detto atto, qualora la sentenza, rilevato che il consorzio con la sua attività di mandatario senza rappresentanza delle consorziate nell'acquisizione di commesse realizzava un margine con cui copriva i costi generali, affermi la correttezza della metodologia contabile seguita dal consorzio, negando, a dispetto della natura mutualistica del consorzio, dell'assenza di un suo scopo di lucro e della neutralità dello stesso (non contestati in giudizio), che il consorzio avesse un obbligo di ribaltare sulle consorziate (con conseguente fatturazione e autofatturazione per ciascuna consorziata) tutti i costi generali di gestione e i costi specifici relativi alle singole commesse, e che la mancata fatturazione di tale ribaltamento, come anche del ribaltamento degli utili (mai distribuiti alle consorziate), postulando un ribaltamento di costi e utili realizzato in maniera occulta con il meccanismo della compensazione, costituisca violazione degli obblighi di fatturazione e autofatturazione, ed evasione delle relative imposte realizzato anche attraverso l'abusivo ricorso alla struttura consortile, così applicando il giudice tributario la norma inesistente secondo cui non sono soggetti ad obbligo di fatturazione e autofatturazione gli utili e i costi spettanti pro quota alle imprese partecipanti a un consorzio e senza scopo di lucro soggettivo quando essi non siano forma/mente ribaltati sulle imprese (e dunque non vi sia prova del ribaltamento) e il consorzio non operi con una ripartizione delle commesse tra tutte le imprese, e non applicando invece la norma, ricavabile dalle disposizioni riportate in rubrica, secondo cui nell'attività di una società consortile senza scopo di lucro soggettivo, che costituisca organizzazione comune di più imprenditori per lo svolgimento in comune di determinate fasi delle rispettive imprese, il consorzio deve ribaltare integralmente i costi e i ricavi (per quest'ultimi senza applicare alcuna detrazione) sulle consorziate, che costituendo il fondo consortile partecipano al consorzio, nella misura della quota consortile: e ciò in quanto il ribaltamento dei costi, non formalizzato, non può essere realizzato con una compensazione occulta con gli utili, che dunque sono anch'essi da fatturare".

4. Con il quarto ed ultimo mezzo si chiede a questa Corte di stabilire se violi gli "artt. 1241, 1706, 1709 e 1719 c.c., il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3, art. 6, comma 3, art. 13, comma 2, art. 15, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3", "la sentenza del giudice tributario che, a fini fiscali, qualifichi giuridicamente tale trattenuta come provvigione per l'espletamento del mandato disciplinata dal D.P.R. n. 633

del 1972, art. 13, comma 2, e non come strumento di ribaltamento dei costi di gestione, tenuto conto del fatto che il rapporto di mandato con i consorziati per fa natura essenziale del consorzio, non poteva che essere a titolo gratuito;

così applicando il giudice tributario la norma inesistente secondo cui il consorzio che agisca come mandatario senza rappresentanza possa operare nei confronti delle consorziate a titolo oneroso, e non a titolo gratuito, come impone fa natura del consorzio, e l'assenza di finalità di lucro prevista dallo statuto, in luogo della norma desumibile dalle disposizioni in rubrica in forza della quale il mandato senza rappresentanza che veda come mandatario il consorzio e come mandante le imprese consorziate debba necessariamente essere a titolo gratuito".

5. La sentenza impugnata poggia su due rationes decidendi: la prima, di natura formale (investita dai primi due motivi di ricorso) attiene alla nullità dell'atto irrogativo di sanzione per cui è causa; la seconda, di natura sostanziale (posta con il terzo ed il quarto motivo di ricorso) riguarda invece i profili fiscali dei rapporti tra consorzio e consorziati. Poiché il primo motivo di ricorso appare fondato (con assorbimento del secondo) ed occorre perciò esaminare la questione su cui poggia la seconda ratio decidendi, questo Collegio rileva come sulla stessa debba essere sollecitato l'intervento delle Sezioni Unite di questa Corte.

6. Invero, con riguardo al primo motivo di ricorso è sufficiente richiamare l'orientamento di questa Corte per cui l'art. 12, comma 7, Statuto dei diritti del contribuente, non si applica agli atti di contestazione irrogativi di sanzioni, che trovano nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, - per cui l'ufficio deve notificare l'atto di contestazione ed irrogazione della sanzione "con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità"; entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e i soggetti obbligati ex art. 11, comma 1, possono accedere alla definizione agevolata della controversia (con il pagamento di un quarto della sanzione, che impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie) ovvero produrre deduzioni difensive, in mancanza delle quali l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione (tanto che l'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione) - la loro disciplina speciale, anche con riguardo alle modalità del contraddittorio procedimentale (Cass. nn. 25515 e 22000 del 2013, n. 20479 del 2012).

7. Con riguardo invece al tema del c.d. "ribaltamento" di costi ed utili dal consorzio alle imprese consorziate, di cui al terzo motivo di ricorso, esso è stato più volte sottoposto all'attenzione di questa Corte (per lo più proprio con riferimento al Consorzio Manital) ed ha registrato divergenti soluzioni.

7.1. In particolare, con una serie di pronunce (Cass., nn. 16410 e 25944 del 2008, n. 22790 del 2009, nn. 13293, 13294, 13295 nonché 14780, 14781, e 14782 del 2011) - tutte fondate sul rilievo per cui una società consortile funge

da struttura operativa al servizio delle imprese consorziate, sicchè, sotto il profilo tributario, le sue operazioni ed i costi correlati sono direttamente riferibili alle società consociate - si era ritenuto che le spese affrontate per mezzo del consorzio costituiscono costi propri delle "imprese sode", alle quali vanno riaddebitate secondo il principio del ribaltamento dei costi; specularmente, alle medesime imprese consorziate resterebbero imputabili, fra i ricavi, i corrispettivi dovuti dal committente, mentre alla società consortile andrebbero riferite (nella voce costi) le spese sostenute per l'esecuzione unitaria dei lavori, nonché (tra i ricavi) i contributi versati pro-quota dai consorziati, a copertura di tali spese.

7.2. Tale orientamento è stato ribadito da questa Corte con la sentenza n. 20778 dell'11 settembre 2013, la quale ha altresì precisato:

a) che, riguardo alle società consortili costituite secondo il tipo delle società di capitali, la causa consortile può comportare la deroga delle norme che disciplinano il tipo adottato, senza però giustificarne lo stravolgimento dei connotati fondamentali;

b) che non può essere eliminata o elusa la causa consortile, il cui inserimento nella struttura sociale dei singoli consorziati introduce una limitazione delle disposizioni applicabili al particolare tipo di società prescelto;

c) che lo scopo consortile non è confinato sul piano della convenzione negoziale, ma costituisce vera e propria causa giuridica (ovvero requisito) del contratto, la cui non rispondenza - originaria o sopravvenuta - alla concreta realtà effettiva può assumere rilievo ai sensi dell'art. 1344 c.c. , se tesa a violare norme tributarie;

d) che, con specifico riferimento all'IVA, il consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602 c.c. , non può avere per sè alcun vantaggio, in quanto esso, al pari dell'eventuale svantaggio, appartiene solo alle imprese consorziate;

e) che per queste ragioni il consorzio ha l'obbligo di ribaltare sui consorziati - secondo i criteri normativi (specie quanto all'inerenza) o statutari (se non elusivi della causa consortile e delle relative norme fiscali) - non solo le operazioni economiche realizzate da una o più imprese consorziate, ma anche quelle realizzate dal consorzio medesimo, ovvero "con impiego d'imprese terze";

f) che qualora il consorzio, avendo ricevuto l'affidamento di un lavoro o di un servizio, fatturi al committente l'intero valore pattuito per le prestazioni, ma riceva dall'impresa consorziata, che le ha eseguite, una fattura per un importo inferiore, si è in presenza di un'occulta ed indebita compensazione tra i ricavi del consorzio (che devono, invece, essere integralmente ribaltati alla consorziata) ed il rimborso delle spese da esso sostenute;

g) che la differenza tra gli importi delle due fatturazioni non può giustificarsi in base al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 13, comma 1, lett. b), in quanto la

provvigione ivi prevista ai fini del calcolo della base imponibile per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza (quale è il consorzio) acquista giuridica evidenza solo se ha una sua univoca e chiara rappresentazione, contabile e fiscale, nelle scritture di mandatario e mandante.

7.3. L'approdo è stato però messo in discussione da una pressochè coeva pronuncia di questa Corte - la sentenza n. 24014 del 23 ottobre 2013 - che, richiamando anche principi già in precedenza espressi (Cass. n. 13209/09), ha invece ritenuto che la pacifica natura di ente non a fini di lucro rivestita dal Consorzio Manital non esclude che esso possa svolgere un'attività intrinsecamente commerciale, pur senza perseguire la realizzazione di profitti in proprio, limitandosi la specifica organizzazione consortile a garantire alle imprese aderenti il procacciamento di commesse alle migliori condizioni di mercato. In questa diversa prospettiva si sostiene:

a) che, come tutti i soggetti che svolgono attività commerciale, anche il Consorzio può trarne ricavi, con i quali può ben coprire i costi di gestione;

b) che la natura di ente non avente finalità di lucro, rivestita dal Consorzio Manital, non implica affatto che i costi di gestione debbano obbligatoriamente gravare sulle imprese consorziate, essendo proprio lo svolgimento di fatto di un'attività commerciale a giustificare un comportamento dell'ente del tutto assimilabile a quello di un qualsiasi altro soggetto economico;

c) che tale conclusione è avvalorata dal disposto dell'art. 6 dello Statuto dell'ente, ove si prevede come meramente eventuale l'intervento delle imprese consorziate, su richiesta del Presidente del Consorzio, per il sostenimento delle spese di gestione, in aggiunta ai contributi dovuti obbligatoriamente per la formazione del Fondo Consortile;

d) che appare pienamente compatibile con tale disposizione il fatto che le spese generali per lo svolgimento dell'attività del consorzio siano sostenute, in via ordinaria, dal Consorzio medesimo, con detrazione dall'ammontare degli utili conseguiti dalle commesse ricevute;

e) che, trattandosi di prestazioni di servizi, l'obbligo di fatturazione sussiste per i soggetti che li prestano solo al momento del pagamento del corrispettivo, ed in relazione agli importi effettivamente ricevuti, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 6, essendo irrilevante la dimostrazione da parte dell'Ufficio di una prestazione non accompagnata dalla percezione del relativo compenso;

f) che l'amministrazione finanziaria si limita a dedurre che una parte del corrispettivo spettante ai consorziati verrebbe compensato con i crediti vantati dal consorzio a titolo di rimborso spese generali, senza però contestare che le imprese consorziate incassano materialmente solo quanto fatturato, e senza dimostrare che gli accordi contrattuali intercorsi di volta in volta tra consorziata e consorzio (in forma di subappalto) abbiano ad oggetto un corrispettivo superiore a quello poi in concreto percepito e fatturato;

g) che è altresì incontestato che il Consorzio Manital fattura regolarmente - corrispondendo l'IVA su ciascuna operazione - gli importi relativi agli appalti stipulati con i committenti, il cui maggiore importo (rispetto a quello dei subappalti) trova giustificazione nella necessità per il consorzio stesso di coprire i costi della sua gestione, mediante i ricavi tratti dall'attività svolta;

h) che ciò trova conferma indiretta nel fatto (pacifico) che tali costi generali di gestione non venivano ribaltati sulle imprese consorziate (art. 6 Statuto);

i) che pertanto i costi generali in questione vengono coperti dal consorzio con i ricavi percepiti (e sono quindi sostanzialmente addebitati alla committenza), senza che emerga alcuna compensazione con i contributi per i costi dovuti dalle singole imprese consorziate, le quali risultano percepire esattamente gli importi pattuiti per le sub-commesse eseguite.

8. Ciò premesso, questo Collegio osserva in termini generali che il contratto di consorzio - con cui più imprenditori istituiscono una organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi (ma secondo parte della dottrina anche dell'intero processo produttivo) delle rispettive imprese (art. 2602 c.c.) - dà vita a rapporti associativi con scopo mutualistico (c.d. mutualità consortile), che consistono nell'attribuzione agli associati di vantaggi realizzati direttamente nelle loro economie individuali, tramite l'uso dell'organizzazione comune, la quale svolge perciò una funzione strumentale rispetto all'attività delle imprese consorziate, senza tuttavia "assorbirle" in un organismo, come testimoniano la presenza di organi consortili distinti da quelli delle singole imprese (art. 2603 c.c. , comma 1, n. 4) e la configurazione del rapporto intercorrente tra queste ultime ed il consorzio in termini di mandato (art. 2609 c.c.), che postula l'alterità delle rispettive sfere giuridiche, indipendentemente dall'immediatezza dell'imputazione degli effetti degli atti compiuti dal mandatario (Cass. n. 1636 del 2014).

8.1. In particolare, è stato di recente evidenziato da questa Corte (sent, n. 15330 del 4 luglio 2014) che i consorzi con attività esterna (art. 2612 c.c.), pur essendo privi di personalità giuridica, costituiscono un autonomo centro d'imputazione di rapporti giuridici, dotato di un fondo consortile a garanzia della responsabilità assunta per i contratti stipulati in nome proprio, che rimane sottratto all'aggressione dei creditori particolari dei consorziati (art. 2614 c.c.). Inoltre, l'art. 2615 c.c. , distingue tra le obbligazioni assunte in nome del consorzio - delle quali risponde in via esclusiva il fondo consortile (comma 1) - e quelle assunte dagli organi del consorzio per conto (anche se non in nome) dei singoli consorziati, i quali ne rispondono in solido con il fondo consortile (comma 2). Questa forma di solidarietà sembra trovare fondamento non tanto nel carattere unitario dell'attività svolta dai consorziati, quanto nel mandato da essi conferito per l'attuazione degli scopi del consorzio, ai sensi dell'art. 2609 c.c. , comma 2, (cfr. Cass. 1636/14 cit.).

8.3. Il rapporto consortile interno viene infatti per lo più declinato in termini di mandato senza rappresentanza (art. 1705 c.c.), in quanto caratterizzato dall'assunzione diretta, da parte del mandatario, del vincolo negoziale nei confronti dei terzi, con esclusione di un rapporto diretto fra questi e il

mandante, salvo l'obbligo interno del primo di ritrasferire al mandante i corrispondenti diritti (Cass., n. 24014 del 2013, n. 14780 de 2011 e n. 10590 del 2009).

8.4. E' stato però sottolineato come il regime di responsabilità contemplato dall'art. 2615 c.c. , deroghi al principio contenuto nell'art. 1705 c.c. , che prevede la responsabilità personale del mandatario entrato in rapporto col terzo. Pertanto, in deroga a tale principio (e salve apposite pattuizioni del negozio consortile finalizzate a riversare ogni responsabilità in capo all'impresa consorziata), la responsabilità solidale tra consorzio e singolo consorziato, prevista dall'art. 2615 c.c. , comma 2, in ipotesi di obbligazioni contratte per conto del singolo consorziato, crea una duplice legittimazione passiva del consorzio e del consorziato, anche senza spendita del nome di quest'ultimo (Cass. n. 3664 del 2006); di conseguenza, le obbligazioni assunte nei confronti dei terzi dal Consorzio, quale mandatario dei consorziati, sorgono di regola direttamente in capo a questi ultimi, senza bisogno della spendita del nome (Cass. n. 3829 del 2001; conf. n. 6774 del 1996 e n. 9509 del 1997).

8.5. L'art. 2615 ter c.c., consente inoltre che le società assumano come oggetto sociale gli scopi consortili, dando luogo alle c.d.

società consortili, le quali possono essere costituite anche in forma di società per azioni (come nel caso del Consorzio Manital), ovvero di società cooperativa (così cumulando i benefici a favore della cooperazione con quelli a favore delle strutture consortili, di cui alle L. n. 240 del 1981 , L. n. 443 del 1985 , e L. n. 317 del 1991). In tal caso, sebbene l'art. 2615 ter c.c., non chiarisca esattamente quale sia la disciplina applicabile alle società consortili, si ritiene generalmente che al funzionamento degli organi societari si applichi la specifica disciplina societaria, mentre nei rapporti tra i consorziati - nonché tra questi e i terzi - si applichi la disciplina dei consorzi. Al riguardo è stato anche precisato che, come la connotazione societaria non può eludere la causa consortile, così quest'ultima, pur potendo comportare una deroga alle norme che disciplinano il tipo societario adottato, non può stravolgere i connotati fondamentali del modello legale prescelto (Cass. n. 13293 del 2011).

8.6. In ogni caso, mentre è ancora dibattuta la compatibilità tra causa mutualistica e scopo lucrativo (oggi sempre più ammessa nei limiti del carattere secondario, marginale, accessorio od occasionale dell'utile conseguito), la compatibilità della natura commerciale dell'attività consortile con la finalità mutualistica di destinare ai consorziati il risultato di tale attività deriva dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, commi 3 e 4, che considera compiute nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate ai propri associati dai consorzi che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, o comunque effettuate nell'esercizio di attività commerciale.

9. Nel caso di specie, è pacifico (pag. 32 e ss. del ricorso) che il Consorzio Manital è un consorzio operativo con attività esterna, costituito in forma di s.p.a., il quale agisce acquisendo commesse che vengono poi alternativamente eseguite: a) direttamente con la propria organizzazione e struttura

imprenditoriale; b) per il tramite delle imprese consorziate, ciascuna delle quali provvede direttamente ad effettuare una specifica attività lavorativa; c) in parte direttamente ed in parte dalle imprese consorziate (cfr. art. 3 Statuto: "Il Consorzio, che non ha fini di lucro, ha per oggetto: 1) la valutazione, la progettazione, la costruzione e la direzione lavori, la manutenzione, il restauro e la riqualificazione di immobili (...) può tra l'altro (...) e) organizzare, coordinare, disciplinare il flusso delle commesse, l'esecuzione dei lavori, dei servizi ed in genere l'attività d'impresa dei consorziati, curare i rapporti con le committenti, le altre amministrazioni o enti interessati ed assegnare le prestazioni oggetto dei lavori ai consorziati"; v. anche art. 7 Statuto, per cui esso si impegna "all'acquisizione di commesse di lavoro per tutti gli associati o per alcuni od uno solo di loro; a favorire l'acquisizione diretta di commesse da parte di un consorziato o di alcuni consorziati riuniti (...) fornendo tutta l'assistenza e la consulenza amministrativa e tecnica").

9.1. Risulta inoltre (pag. 46 del ricorso) che, statutariamente, "I consorziati, in ragione delle singole quote di partecipazione sottoscritte, saranno chiamati e dovranno provvedere al versamento del Fondo Consortile nei modi e nei tempi stabiliti dal Presidente.

Egli potrà in successivi momenti deliberare le reintegrazioni e gli incrementi che si rendessero necessari previa delibera dell'Assemblea all'uopo appositamente convocata" (art. 6 Statuto) e che "sono inoltre tenuti alla corresponsione dei contributi prescritti per la formazione del fondo consortile ed ai versamenti previsti per la partecipazione alle spese per il funzionamento del consorzio e per il conseguimento dei fini consortili nella misura che sarà stabilita" (art. 7 Statuto). Del resto, è la stessa ricorrente a concludere che, in forza di tali previsioni statutarie, "Il consorzio doveva riaddebitare le spese in capo ai soci" (solo) "nel caso in cui i ricavi (fatturati al committente) fossero inferiori rispetto ai costi" (pag. 47 del ricorso), non anche quando i corrispettivi ricevuti dai committenti fossero superiori ai costi, in quel caso potendosi farvi fronte senza necessità di ulteriori addebiti ai consorziati.

10. L'Agenzia delle entrate, partendo dal presupposto - apparentemente indimostrato - che "in punto di fatto l'addebito dei costi, pur soggetto alla procedura della delibera assembleare, avveniva senza delibera assembleare attraverso un tacito accordo che vedeva le consorziate fatturare (e percepire) dal consorzio una somma inferiore rispetto a quella realmente corrispondente all'attività svolta (per le commesse svolte dalle singole consorziate) o alla quota consortile (per le altre commesse)", giunge ad affermare che "le consorziate, pur avendo diritto al ribaltamento dei proventi dell'attività del consorzio, ed essendo obbligate ai conferimenti necessari per sostenere i costi, avrebbero dovuto autofatturare e fatturare gli uni e gli altri" (pag. 48 ricorso), per concludere infine che "l'omessa formalizzazione del ribaltamento degli utili era evidentemente funzionale a evitare che le consorziate fossero chiamate, successivamente, a partecipare ai costi del consorzio con specifici versamenti; ma tale mancato ribaltamento formale è motivo di una compensazione che finisce per determinare un effetto di evasione fiscale" (pag. 53 ricorso).

11. La consorziata replica che Manital è un consorzio per servizi integrati

(global service) che svolge attività manutentiva di complessi immobiliari civili ed industriali mediante una propria struttura operativa (all'epoca dei fatti circa 400 operai), per cui deve considerarsi a tutti gli effetti un'impresa commerciale - sia pure senza scopo di lucro - il cui fine mutualistico consiste nell'offrire opportunità di lavoro a favore dei consorziati (all'epoca circa 180 imprese) attraverso l'assegnazione in subappalto, ad uno o più di essi, delle commesse autonomamente acquisite presso i committenti (pag. 3 controricorso).

11.1. Osserva inoltre che non vi è stata alcuna "compensazione", dal momento che "il consorzio fattura all'appaltante quanto convenuto e le consorziate fatturano al consorzio quanto convenuto per ogni singola commessa", sicchè non vi sarebbe alcuna sottofatturazione, anche se "le consorziate dovranno convenire con il consorzio un prezzo che tenga conto dell'attività del consorzio stesso", come "avviene in qualsiasi contratto di subappalto", senza che possa ipotizzarsi alcuna evasione, dal momento che "la differenza tra quanto fattura il subappaltatore e quanto rifattura l'appaltatore all'appaltante... viene automaticamente tassato proprio quando l'appaltatore fattura all'appaltante" (pag. 16 controricorso).

Contesta altresì che sia obbligo dei consorziati autofatturare i costi generici e specifici affrontati dal consorzio, in quanto essi "riguardano il consorzio stesso, che li contabilizza, li tratta come costi e li copre con i ricavi", mentre solo a fronte di una perdita di esercizio il Presidente può richiedere l'intervento dei consorziati (pag. 17 controricorso).

11.2. Lamenta infine che, anche seguendo il farraginoso schema indicato dall'Agenzia delle entrate - per cui i consorziati dovrebbero: a) emettere fattura al consorzio in proporzione alla quota consortile per il ribaltamento dei proventi per la parte di commessa eseguita; b) emettere fattura per l'intero valore della parte di commessa eseguita; emettere però quota, per il ribaltamento dei costi specifici relativi alle commesse; c) emettere autofattura in proporzione alla quota consortile per il ribaltamento da parte del consorzio dei costi specifici della parte di commessa eseguita; d) idem come sub c) per il ribaltamento dei costi di gestione in proporzione al valore dei lavori eseguiti; e) emettere fattura al consorzio in proporzione alla quota consortile per il ribaltamento dei proventi delle commesse; f) idem come sub c) in proporzione alla quota per il ribaltamento dei costi specifici delle commesse cui non si è partecipato; g) idem come sopra per i costi di gestione per le commesse affidate alle consorziate; h) idem per il ribaltamento dei costi di gestione per le commesse eseguite direttamente dal consorzio - nulla di più sarebbe versato all'Erario, poichè "al momento in cui si emette un'autofattura l'iva è comunque neutra" (pag. 20 controricorso).

12. Alla luce di tutto quanto esposto, il Collegio rileva che la struttura del Consorzio Manital (consorzio con attività esterna, costituito in forma di società per azioni, dotato di un'autonoma struttura e dell'apposito fondo consortile, a garanzia delle obbligazioni assunte sia in nome del consorzio che per conto dei consorziati, i quali in quest'ultimo caso ne rispondono in solido con il fondo consortile), la natura commerciale dell'attività da esso svolta (compatibile con la finalità mutualistica di destinare ai vari consorziati il risultato di tale attività

commerciale), le modalità statutarie di formazione ed integrazione del fondo consortile comune (come disciplinate dagli artt. 6 e 7 sopra trascritti), lo schema contrattuale utilizzato per l'assegnazione delle commesse ai consorziati (contratti di subappalto) ed infine il fatto che, nell'anno in contestazione, il contribuente consorziato non aveva eseguito alcuna opera, sembrerebbero compatibili con la condotta fiscale degli interessati.

12.1. Non è infatti chiaro, a fronte delle modalità di fatturazione seguite dalle parti - la società consortile fattura regolarmente al committente l'intero corrispettivo per le opere complessivamente eseguite (con cui provvede anche a coprire i costi di gestione); la singola impresa consorziata fattura al consorzio solo il corrispettivo per le opere da essa effettivamente eseguite (salvo provvedere, su richiesta, all'integrazione del fondo consortile, ai sensi dell'art. 6 dello Statuto) - quale sia stata, in concreto, la finalità di evasione genericamente contestata dall'amministrazione finanziaria, dal momento che l'omesso ribaltamento di costi e ricavi non sembra incidere oggettivamente sull'Iva, che viene semplicemente liquidata dalla società consortile, in luogo dell'impresa consorziata (Iva a debito sui componenti positivi derivanti dall'attività svolta; Iva a credito sui costi specifici e sui costi generali). E ciò tanto più presupponendo - perchè mai contestato - che la società consortile abbia regolarmente contabilizzato tra i ricavi i contributi ricevuti dalle consorziate per la costituzione, e l'eventuale integrazione, del fondo consortile.

12.2. Analogamente, risulta ermetico il contestato "abuso del diritto", non avendo l'amministrazione specificato a quale risparmio di imposta tenderebbe, con la condotta fiscale posta in essere, il contribuente-consorziato.

12.3. Peraltro, di fronte all'orientamento (di cui si è dato conto sub 7.1 e 7.2.) che ritiene consustanziale al paradigma consortile (e quindi in ogni caso imprescindibile, in funzione della c.d. neutralità e trasparenza del consorzio), l'integrale "riaddebito" o "ribaltamento" sulle imprese consorziate di tutte le operazioni economiche - comprese quelle poste in essere non dalle imprese consorziate, ma dalla società consortile con le proprie strutture, ovvero da imprese terze - questo Collegio ritiene opportuno devolvere l'esame della questione alle Sezioni Unite, in vista di una soluzione univoca da adottare nelle numerose controversie pendenti.

13. Anche la censura mossa con il quarto motivo si iscrive nell'ambito della questione che va rimessa all'esame delle Sezioni Unite.

13.1. Peraltro, il passaggio motivazionale contestato ("Inoltre, la fattura emessa dal consorziato legittimamente può essere di importo inferiore a quello recato dalla fattura emessa dal Consorzio, giacchè la differenza, in tal caso, ben può rappresentare il corrispettivo a quest'ultimo spettante per i servizi da esso prestati (pratiche commerciali, controlli di sicurezza, coordinamento e direzione dei lavori, ecc....) ad integrazione dell'attività svolta dal consorziato, che costituisce il risultato dell'attività di impresa svolta dal Consorzio medesimo, e che garantisce a quest'ultimo il sostegno finanziario sufficiente a coprire le spese riguardanti lo svolgimento delle funzioni istituzionali"), rappresenta solo una (ulteriore) ratio decidendi della sentenza impugnata,

formulata in via integrativa ed ipotetica, cui il giudice d'appello ha aggiunto la ritenuta conformità di una simile modalità di gestione contabile "a quanto stabilito dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, comma 2, lett. b), il quale prevede che per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza i corrispettivi - ovvero la base imponibile - sono costituiti, rispettivamente, dal prezzo della fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione".

p.q.m.

La Corte rimette gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 22 settembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 21 gennaio 2015

La Nuova **Procedura Civile**
Direttore Scientifico: Luigi Viola

ADMAIORA
Editrice
