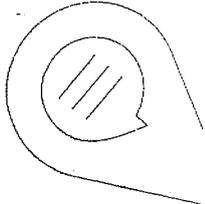




112190/16



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Tributi -
società
consiglieri

SEZIONI UNITE CIVILI

R.G.N. 4458/2009

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Gr. 12190

- Dott. RENATO RORDORF - Primo Pres.te f.f. - Rep.
- Dott. CARLO PICCININNI - Presidente Sezione - Ud. 19/04/2016
- Dott. GIOVANNI AMOROSO - Presidente Sezione - PU
- Dott. ANGELO SPIRITO - Consigliere -
- Dott. ANTONIO DIDONE - Consigliere -
- Dott. CAMILLA DI IASI - Consigliere -
- Dott. MARCELLO IACOBELLIS - Rel. Consigliere -
- Dott. BIAGIO VIRGILIO - Consigliere -
- Dott. PASQUALE D'ASCOLA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 4458-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore Generale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

2016

188

Falimanti e

(omissis) S.R.L., in persona dell'amministratore delegato pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso la CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis) (omissis) , per delega in calce al controricorso;

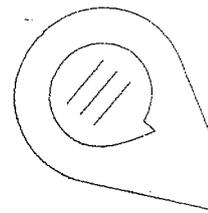
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 4/29/2008 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di TORINO, depositata il 03/03/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 19/04/2016 dal Consigliere Dott. MARCELLO IACOBELLIS;

uditi gli avvocati (omissis) per l'Avvocatura Generale dello Stato e (omissis) ;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.



Fallimenti @ Società.it

Svolgimento del processo

1. Con ricorso depositato il 21.6.2005, la società (omissis) s.r.l. (già (omissis) s.n.c., Impresa consorzata al Consorzio (omissis)) impugnò l'avviso di accertamento n. (omissis), per € 126.078,97, notificato il 31.5.2005, emesso dall'Agenzia delle Entrate, per recupero dell' Iva relativo all'anno di imposta 1999, oltre sanzioni. L'avviso aveva a suo fondamento le modalità di contabilizzazione operate dal consorzio (omissis) e dalla società consorzata per i lavori o servizi alla stessa affidati. Nel constatare che il consorzio (omissis), nelle proprie fatture verso il terzo committente, aveva applicato un ricarico sugli importi fatturati dall'impresa consorzata, per i lavori da quest'ultima eseguiti, l'Ufficio contestava l'indebita compensazione tra i ricavi che il consorzio avrebbe dovuto trasferire alla consorzata ed il contributo che quest'ultima doveva al consorzio per il suo funzionamento; secondo l'ufficio tale modalità di fatturazione comportava la mancata evidenziazione di parte dei ricavi percepiti dalla società consorzata.
2. Con sentenza n. 1/20/06 del 12.1.2006 la Commissione Tributaria Provinciale di Torino accolse il ricorso proposto dalla (omissis) s.r.l..
3. Il successivo appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, con atto del 29.3.2007, venne respinto dalla CTR del Piemonte con sentenza n. 4/29/08 del 24.1-3.3.2008. La CTR ritenne che la differenza tra quanto i consorziati fatturavano al consorzio e quanto quest'ultimo fatturava al terzo rappresentava il risultato dell'attività di impresa svolta dal consorzio in favore delle singole imprese; i giudici di appello reputarono regolare la condotta contabile tenuta nei rapporti interni, sul rilievo che le singole imprese associate avevano fatturato al Consorzio il valore della quota delle prestazioni di servizi dalle stesse eseguite, al netto delle spese generali, così attuando il fine mutualistico attraverso l'offerta di opportunità di lavoro in favore delle 180 imprese consorziate. Secondo la CTR i costi di gestione sostenuti dal Consorzio non dovevano essere fatturati ai singoli consorziati, in considerazione sia dell'art. 6 dello Statuto, che attribuiva agli organi del Consorzio la mera facoltà di deliberare la ripartizione tali costi (spese generali) tra le imprese associate (le quali quindi, in difetto di delibera assembleare che disponesse la ripartizione delle spese generali, nulla avrebbero potuto e dovuto fatturare), sia della disciplina dei rapporti tra mandatario senza rappresentanza e mandante, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, comma 2, lett. b), che escludeva dalla base imponibile, per la liquidazione IVA, la provvigione dovuta dal mandante al mandatario.
4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione fondato su sette motivi l'Agenzia delle Entrate con atto del 10.2.2009. Resiste con controricorso la (omissis) s.r.l..
5. Con ordinanza 951/15 del 21.1.2015 la sezione tributaria civile della Corte di Cassazione, nell'evidenziare che il rapporto tra il consorzio (omissis) e le singole imprese

consorziate ha dato origine ad un cospicuo contenzioso anche davanti alla Corte di Cassazione, e che sul punto del "ribaltamento" di ricavi e costi tra consorzio e imprese esiste un contrasto tra decisioni della stessa sezione Quinta, ha rimesso la causa al Primo Presidente che ne ha disposto l'assegnazione alle Sezioni Unite. L'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, recante l'intitolazione "violazione dell'art. 112 c.p.c. vizio di ultrapetizione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", la ricorrente assume che i Giudici di merito avrebbero pronunciato "ultrapetita", ricostruendo la fattispecie concreta in modo difforme dai limiti dell'oggetto della controversia, come definiti dall'atto introduttivo e dalla memoria difensiva in grado di appello della società: la CTR avrebbe ritenuto giustificato il maggior prezzo percepito dal consorzio sulle commesse eseguite dalla consorziate sulla base di "presunti servizi a valore aggiunto erogati dal consorzio", giustificazione estranea a quanto dedotto dalla società contribuente che, in proposito, aveva fatto riferimento soltanto a costi di gestione del consorzio.
2. Con il secondo motivo e terzo motivo, recanti rispettivamente la rubrica "omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.", e "Insufficiente motivazione su un fatto decisivo, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.", l'Agenzia assume la carenza di motivazione della decisione laddove la CTR, in assenza di alcuna documentazione ed allegazione difensiva, ha ritenuto giustificato il ricarico medio operato dal consorzio rispetto al prezzo delle singole prestazioni effettuate dalle consorziate nella misura del 61,80% come corrispettivo per una serie di servizi a valore aggiunto.
3. Con il quarto motivo, recante l'intitolazione: "Contraddittoria motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c.", l'Agenzia deduce la contraddittorietà della motivazione in relazione alle ragioni poste a base del ricarico di cui è causa, ragioni identificate, da un lato, nei "servizi aggiuntivi svolti dal Consorzio"; dall'altro, in "costi gestionali" sostenuti per l'attività di coordinamento e supporto resa a favore delle imprese consorziate (mandanti).
4. Con il quinto e settimo motivo - recanti l'intitolazione: "violazione e falsa applicazione degli artt. 1241, 1706, 1709, e 1719 c.c., del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 3, comma 3, art. 6, comma 3, art. 13, comma 2, art. 15, nonché del 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 parte ricorrente sostiene, da un lato, che la CTR, nell'affermare che "ogni singolo consorziato deve fatturare al consorzio esclusivamente il valore dei lavori eseguiti, i cui corrispettivi vengono predeterminati all'atto dell'assegnazione della commessa", avrebbe violato tali norme "non tenendo conto del fatto che una parte del ricavo può non essere materialmente versata dal consorzio/mandatario in ragione della compensazione tra i

ricavi che il mandatario senza rappresentanza deve ribaltare al mandante e il rimborso delle spese da questo sostenute"; dall'altro, la erroneità della decisione laddove, incompatibilmente con il fine mutualistico del Consorzio, aveva qualificato quale provvigione la differenza tra i corrispettivi percepiti dalla Manital e quelli percepiti dalle imprese consorziate.

5. Con il sesto motivo, recante la intitolazione: "Insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza di appello laddove la CTR, nell'affermare che: "oltre tutto detti costi, se non vengono ripartiti dal Consorzio, non sono conoscibili dei singoli consorziati che si trovano pertanto nell'impossibilità di emettere autofattura", non ha ritenuto possibile una preventiva determinazione forfettaria dei costi sul prezzo di ogni singola commessa.
6. Infondato è il primo motivo di ricorso. La CTR, a giustificazione dei differenti importi tra le fatturazioni emesse dal Consorzio nei confronti dei committenti e quelle emesse dalle consorziate nei confronti del consorzio, ha affermato che "il valore delle prestazioni effettuate dalle consorziate può benissimo essere inferiore a quello pattuito con il committente dal Consorzio in quanto quest'ultimo svolge una serie di servizi a valore aggiunto come le pratiche commerciali, i controlli di sicurezza....", aggiungendo: "i costi di gestione non vengono ribaltati alle imprese consorziate ma seguono la sorte dei costi di gestione come in qualsiasi impresa commerciale"...e concludendo: "la pretesa dell'Ufficio di ribaltare i costi specifici delle commesse e dei costi di gestione sui consorziati non trova giustificazione normativa".
7. Tenuto conto che la questione controversa oggetto del presente giudizio è costituita dalla disciplina fiscale applicabile alle società consortili, con particolare riferimento al "ribaltamento" di costi e ricavi derivanti dalla esecuzione delle commesse sulle consorziate, la elencazione delle attività correlate ai costi medesimi, attività indicate dalla CTR: "come le pratiche commerciali, i controlli di sicurezza, coordinamento e direzione lavori", deve intendersi formulata ai soli fini esemplificativi; va pertanto esclusa la sussistenza dell'assunta ultrapetizione.
8. L'ordinanza di ammissione, in punto di fatto, afferma che:
- Il Consorzio (omissis), costituito in forma di società di capitali, ha per oggetto sociale oltre agli scopi propriamente consortili (organizzazione e coordinamento della attività delle consorziate, attività di pubblicità e procacciamento di affari per le singole società consorziate) anche lo svolgimento di attività esterna - attività di manutenzione in "global service" di complessi immobiliari civili ed industriali -, sia in proprio, eseguendo direttamente i lavori di appalto, che come mandatario senza rappresentanza, stipulando in nome proprio i contratti di appalto con i terzi committenti ed assegnando la esecuzione dei lavori alle consorziate; - oltre alla costituzione del Fondo consortile, le singole consorziate sono tenute ad effettuare eventuali successivi versamenti in denaro,

deliberati dalla assemblea, che si rendano necessari per il funzionamento del Consorzio; - nella specie non sono stati deliberati dall'assemblea e riversati sulle imprese consorziate i costi relativi alla gestione ed organizzazione del Consorzio, in quanto l'ente consortile ha fatto fronte a tali spese con i propri utili derivanti anche dai "ricarichi" applicati sui corrispettivi versati dal Consorzio alle singole imprese consorziate, per i lavori da queste eseguiti, e trasferiti sul prezzo d'appalto convenuto con il terzo committente; - il Consorzio, infatti, emetteva nei confronti del committente una fattura con indicato un importo maggiore della somma degli importi indicati nelle fatture emesse nei confronti del Consorzio dalle singole consociate che avevano partecipato alla esecuzione dell'appalto, trasferendo sul prezzo pagato dal terzo committente i costi di gestione e funzionamento che, altrimenti, avrebbero dovuto essere deliberati a carico di tutte le società consorziate.

9. Rileva quindi l'ordinanza di rimessione che, secondo un primo indirizzo giurisprudenziale, la "funzione mutualistica" ex art. 2602 c.c., comma 1 e art. 2614 c.c., non si esaurirebbe nell'oggetto o scopo della società consortile (art. 2615 ter c.c.), ma informerebbe la stessa causa del negozio consortile, con la conseguenza che una eventuale elusione della stessa attraverso l'applicazione della disciplina normativa del tipo societario prescelto, "può assumere rilievo in particolare, ai sensi del successivo art. 1344 c.c.....se tesa a violare norme tributarie, attesa l'imperatività propria di queste" (cfr. Cass. n. 13293/2011), venendo a configurare in ambito tributario la fattispecie dell'"abuso di diritto". Secondo l'indirizzo in esame, il Consorzio, proprio in considerazione della causa negoziale predetta, "non può e non deve avere.....nessun vantaggio economico....per sé"....."perché tali vantaggi (come gli eventuali svantaggi) appartengono (in aderenza alla convenuta finalità negoziale) unicamente, sempre e solo, alle imprese consorziate" (Id. n. 14782/2011). Ne consegue che il Consorzio - anche se costituito in forma societaria - non potrebbe "trattenere" utili, né costi derivanti dalla attività svolta nell'interesse delle consorziate, ma dovrebbe sempre e comunque ritrasferire alle consociate l'intero importo del corrispettivo ricavato dai contratti stipulati con i terzi committenti e "riaddebitare" (o con altra terminologia "ribaltare") i costi generali - concernenti le spese di funzionamento della organizzazione - e specifici - relativi alle spese sostenute per la stipula ed esecuzione dei singoli contratti - ripartendoli tra le consociate in proporzione alla quota di partecipazione detenuta da ciascuna impresa. Da tali premesse è stata tratta la conseguenza che la difformità tra il maggiore importo fatturato dal Consorzio e gli importi fatturati dalle singole consociate - occulterebbe "una indebita...compensazione tra i ricavi del Consorzio (che devono invece essere interamente ribaltati alla consorziate) ed il rimborso delle spese da esso sostenute" (cfr. Cass. n. 20778/2013 cit.), non potendo neppure giustificarsi tale differenza di importi in base alla provvigione richiesta dal Consorzio-mandatario (senza

raccomandazione) alle consociate imprese-mandanti in quanto, se da un lato non può escludersi che il mandato, "in assenza di finalità lucrativa", ben potrebbe essere svolto a titolo gratuito dal Consorzio, dall'altro, la richiesta di provvigione deve necessariamente trovare corrispondente riscontro probatorio nelle scritture contabili sia del Consorzio che delle consorziate (cfr. Cass. n. 13293/2011) e, dunque, deve essere evidenziato nella determinazione della base imponibile indicata nelle fatture emesse dalle consorziate.

10. Con secondo indirizzo, incentrato sulla autonoma soggettività giuridica e fiscale del Consorzio rispetto alle singole imprese associate, la sezione Quinta di questa Corte (Cass. n. 24014/2013 cit.), prendendo le mosse dallo scopo tipico del contratto di consorzio, ha affermato che "...la natura di ente non a fini di lucro rivestita dal Consorzio (omissis) - e desumibile dallo statuto..... - non esclude..... che il medesimo potesse svolgere - all'epoca dei fatti - un'attività intrinsecamente commerciale..... Se ne deve inferire che, ai pari di tutti i soggetti che svolgono attività commerciale, il suddetto Consorzio traeva da essa dei ricavi, parte dei quali - com'è del tutto ovvio - erano diretti a coprire i costi di gestione. Per il che - contrariamente all'assunto dell'Amministrazione - la natura di ente non avente finalità di lucro, rivestita dal Consorzio (omissis), non implica affatto che siffatti costi di gestione dovessero obbligatoriamente cedere a carico delle imprese consorziate. Di contro, è proprio lo svolgimento di fatto di un'attività commerciale ad evidenziare che l'ente si comportava, nello svolgimento dei rapporti con i committenti, sebbene contratti nell'interesse delle consorziate, ne' più ne' meno, come un qualsiasi altro soggetto economico.....". Tale orientamento ripete il proprio fondamento dalla impostazione teorica secondo cui lo scopo di mutualità non contraddice allo scopo di lucro, inteso in senso oggettivo come esigenza di economicità della gestione dell'attività svolta dalla società consortile, con la conseguenza che la società consortile ben può conseguire autonomi ricavi dall'attività svolta nei confronti dei terzi, salvo il perseguimento dello scopo mutualistico - assunto nell'oggetto sociale - nei rapporti interni con le imprese consociate. Da ciò la conclusione che il Consorzio, agendo in conformità allo scopo indicato, evita di addossare alle società consociate eventuali maggiori oneri connessi ai costi di gestione (spese generali) della propria attività ed alle spese di funzionamento della organizzazione consortile, ricavando dallo svolgimento della attività esterna i proventi necessari a coprire integralmente tali costi, nella specie trasferendoli, attraverso la applicazione di una percentuale di ricarico, sul "maggliore" corrispettivo che riceve dai terzi committenti per i contratti di appalto stipulati in nome proprio e per conto delle consorziate.

11. Osserva il collegio remittente che l'adesione al primo indirizzo - che vede l'organismo consortile come struttura servente dell'attività esterna delle singole imprese consorziate - comporterebbe: a) una sostanziale privazione di autonoma soggettività

giuridica alla società consortile di capitali; b) una equivalenza - meramente assiomatica - tra maggiore corrispettivo convenuto dal Consorzio con il terzo committente e minore valore della prestazione eseguita e fatturata dalla consorziata; c) l' assenza di un vincolo giuridico idoneo a fare insorgere nelle singole consociate l'obbligo di integrare i contributi versati in relazione a sopravvenute esigenze finanziarie dell'ente consortile nel perseguimento degli scopi comuni. Il secondo orientamento, pur conforme al riconoscimento della società consortile come ente commerciale, soggetto d'imposta, dotato di autonoma personalità giuridica, non fornirebbe tuttavia esaustiva risposta al principio della rilevanza fiscale dei rapporti mandante-mandatario - indipendentemente dalla ritenuta gratuità del mandato senza rappresentanza svolto dal Consorzio. La configurazione delle relazioni interne tra società consortile e società consociate, come rapporto di mandato senza rappresentanza (art. 2609 c.c., comma 2), non giustificerebbe la mancanza di corrispondenza tra la prestazione erogata dal mandatario al committente e quella erogata dal mandante al mandatario, come previsto, in materia IVA, dall'art. 3, comma terzo del D.P.R. n. 633 del 1972, conformemente alla norma comunitaria di cui all'art. 6 paragr. 4) della VI direttiva del Consiglio n. 77/388 del 17.5.1977 e succ. mod..

12. Delineato il quadro giurisprudenziale di riferimento, la disciplina civilistica del fenomeno consortile in esame va rinvenuta nell'art. 2615 ter c.c., articolo introdotto dalla L. 10/5/1976, n. 377, secondo cui le società previste nei capi III e seguenti del titolo V possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602.
13. Il mero richiamo a tali ultimi scopi e la mancata indicazione della disciplina applicabile a tali società ha determinato una pluralità di orientamenti dottrinali, alcuni inclini a conferire prevalenza alla causa del contratto di consorzio sulla forma societaria (le norme sui consorzi sarebbero direttamente applicabili alle società consortili), altri dando rilevanza alla disciplina tipica della forma societaria adottata, altri ancora favorevoli ad una disciplina mista (quella della società atterrebbe al solo funzionamento dell'organizzazione associativa), altri infine affermandi l'intangibilità delle norme societarie dettate a tutela degli interessi di terzi o di interessi necessari.
14. Questa Corte, in materia di responsabilità civile dei soci verso terzi per obbligazioni assunte dalla società consortile, ha da tempo affermato l'autonomia della società consortile rispetto alle società consorziate e la sua specificità anche rispetto ai consorzi non in forma societaria, precisando che la causa consortile può comportare la deroga delle norme che disciplinano il tipo adottato, qualora la loro applicazione sia incompatibile con profili essenziali del fenomeno consortile, fermo restando che siffatta deroga non può giustificare lo stravolgimento dei principi fondamentali che regolano il tipo di società di capitali scelto, al punto da renderlo non più riconoscibile rispetto al corrispondente modello legale (Cass. Sez. 1, sent. 27/11/2003, n. 18113). Con riferimento all'assoggettabilità al fallimento di una società cooperativa

per azioni è stato di recente ribadito che lo scopo mutualistico non esclude la natura commerciale dell'impresa, e che anche tale società ove svolga attività commerciale può, in caso di insolvenza, può essere assoggettata a fallimento in applicazione dell'art. 2545 terdecies cod. civ. (Cass. Sez.1, Sent. 24/03/2014 n.6835). Ciò peraltro conformemente al precedenti di questa Corte (Sez. 1, Sent. 14/7/2010 n. 16558) secondo cui "Il consorzio esterno è ora un autonomo centro di imputazione che può assumere, ex art. 2615 ter c.c. forma di società di capitali con personalità giuridica, restando soggetto a fallimento ed alla disciplina antitrust in tema di intese"; nonché alla sentenza della Sez. 1, 8/9/1999 n. 9513, secondo cui "lo scopo mutualistico proprio delle cooperative può avere gradazioni diverse, che vanno dalla cosiddetta mutualità pura, caratterizzata dall'assenza di qualsiasi scopo di lucro, alla cosiddetta mutualità spuria che, con l'attenuazione del fine mutualistico, consente una maggiore dinamicità operativa anche nei confronti di terzi non soci, conciliando così il fine mutualistico con un'attività commerciale e con la conseguente possibilità per la cooperativa di cedere beni o servizi a terzi a fini di lucro".

15. Alla luce di quanto sopra va pertanto riaffermato che l'esercizio di un'impresa commerciale ed il relativo intento di lucro non sono insconciliabili con lo scopo mutualistico proprio della cooperativa, essendosi ormai superata l'immedesimazione tra società e scopo di lucro, da un lato, e cooperativa ed interesse mutualistico dall'altro. Dopo aver ammesso che vi sono società senza scopo di lucro e consorzi in forma societaria (art. 2615 ter come modificato dalla L. 10 maggio 1976, n. 377), occorre rilevare come la società cooperativa può ben avere anche uno scopo di lucro" (Cass. n.6835/2014).
16. E che tale compatibilità vada confermata anche al fini fiscali trova conforto indiretto nel dettato normativo di cui all'art. 4 della L. 240/1981, laddove si subordina la possibilità per i consorzi e le società consortili di fruire di una determinata agevolazione fiscale alla previsione statutaria di un divieto di distribuzione di utili alle consorziate; divieto altresì disposto dall'art. 18 della L. 5/10/1991, n. 317, e che non avrebbe ragion d'essere qualora si escluda la possibilità per le società consortili di conseguire utili.
17. Tale coincidenza, unitamente alla distinta soggettività fiscale ed all'autonoma responsabilità delle obbligazioni tributarie connesse alle operazioni poste in essere da ciascuna consorzata, nonché dalla società consortile, comporta la necessaria distinzione tra le operazioni poste in essere dalla società consortile in esecuzione del patto mutualistico, da quelle costituenti esercizio di un'autonoma attività commerciale della società consortile.
18. I contrapposti suesposti indirizzi giurisprudenziali, che essenzialmente non colgono il fenomeno nella sua complessità, vanno disattesi, in particolare, nella parte in cui, rispettivamente, negano rilevanza alcuna allo scopo lucrativo o, per converso, alla

causa mutualistica, la cui presenza è a fondamento della distinzione tra le società di cui all'art. 2615 ter c.c. e quelle del capo III e seguenti del titolo V - libro V-.

19. Alla riconosciuta possibile coesistenza della causa mutualistica con lo scopo lucrativo peraltro non consegue tuttavia "ex se" il riconoscimento della effettiva sussistenza di entrambi, in pari misura, in una società consortile; bensì postula, in primo luogo, la necessità di un accertamento, alla luce dei patti consortili e dell'attività in concreto esercitata, teso a valutare se il ricorso all'organizzazione consortile sia finalizzato unicamente a conseguire un indebito risparmio fiscale (v. Cass. 23/12/2008, nn. 30055, 30056, 30057), intento ben presumibile iaddove lo scopo mutualistico risulti di carattere del tutto residuale.
20. Le diverse modalità attraverso le quali viene svolta l'attività della società consortile, nonché la correlazione delle stesse con gli scopi di volta in volta perseguiti, impongono la necessità di un ulteriore accertamento circa i rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorziate nella fase di assegnazione dei lavori o dei servizi ai singoli consorziati, rapporti che, in assenza di specifica disposizione normativa, possono anche essere in concreto ricondotti ad istituti diversi dal mandato con o senza rappresentanza.
21. L'accertamento in ordine alla natura delle operazioni o servizi rispettivamente espletati dalla società consortile o dalle consorziate, ed al rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate, costituiscono poi presupposti imprescindibili per stabilire se sia o meno necessario il "ribaltamento" integrale o parziale di costi e ricavi.
22. Ed invero nell'ipotesi in cui il consorzio acquisisca una commessa e proceda ad un autonomo adempimento della stessa, indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate, va esclusa la legittimità di un ribaltamento dei costi tra tutti i consorziati; si dovrà di contro procedere al "ribaltamento" di costi e ricavi nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, svolga servizi complementari, comunque connessi al criterio mutualistico di utilizzo del servizio consortile.
23. Con riferimento all'eventuale differenza tra quanto fatturato dal consorzio al terzo committente e quanto fatturato dal consorzio al consorzio, possono enuclearsi le seguenti evenienze: a) differenza costituita dal costo delle spese di gestione generali ripartito tra i singoli consorziati e addebitato al consorzio in occasione della commissione dei lavori; b) differenza costituita dal costo di specifici servizi forniti dal consorzio al consorzio in relazione ai lavori che questo è deputato a svolgere; c) differenza costituita dalle provvigioni dovute dal consorzio (mandante) al consorzio (mandatario senza rappresentanza), escluse dall'imponibile IVA (art. 13 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 consorzio a seguito della commessa in suo favore.

24. E' evidente che l'individuazione dell'evenienza nel concreto realizzatasi costituisce un problema di prova e di onere della prova. Nelle prime due ipotesi la differenza del "quantum" fatturato, nel caso di compensazione tra consorzio e società consortile, in assenza di dettaglio di costi e ricavi, si risolve in un occultamento dei ricavi del consorzio. Costituirà onere del consorzio fornire la prova che tale differenza non sia costituita da ricavi, nel rispetto dei principi di certezza, effettività, inerenza e competenza. Egualmente sarà onere del consorzio, nelle ulteriori ipotesi, provare che la differenza suddetta sia costituita da provvigioni o da servizi resi dal consorzio al terzo.
25. Analogamente, in correlazione tra attività esercitata dalla società consortile o dalla consorzata in relazione ai diversi scopi (consortile- lucrativo), andrà riconosciuto il diritto alla detrazione dei costi ai fini Iva; e ciò conformemente alla direttiva comunitaria (art.17, par.2 della VI direttiva).
26. Tale ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la società consortile e le consorziate conferisce opportuno rilievo, anche ai fini fiscali, all'organizzazione societaria adottata dagli imprenditori, risolvendo altresì i dubbi espressi nell'ordinanza di rimessione circa la rilevanza fiscale dei rapporti mandante -mandatario, la possibile mancanza di corrispondenza tra gli importi fatturati ai terzi e quelli fatturati alla società consortile, nonché le modalità ed i limiti entro i quali ammettere il ribaltamento totale dei costi.
27. Vanno conseguente affermati i seguenti principi di diritto: La causa consortile non è ostativa allo svolgimento, da parte della società consortile, di una distinta attività commerciale con scopo di lucro. Costituisce questione di merito l'accertamento in ordine ai rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorzata nell'assegnazione dei lavori o servizi ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse. Nel caso di differenza tra quanto fatturato dalla società consortile al terzo committente e quanto alla prima fatturato dal consorzio, nel rispetto dei principi certezza, effettività, inerenza e competenza, costituisce onere del consorzio fornire la prova che tale differenza non sia costituita da ricavi, o che la stessa corrisponda a provvigioni o servizi resi dal consorzio al terzo.
28. Nella caso in esame, non è controversa tra le parti la circostanza che il Consorzio (omissis) abbia operato sulle commesse in virtù di un mandato senza rappresentanza (come affermato dalla CTR (pag. 2 della sentenza), dalla ricorrente (pag. 5 del ricorso) nonché dalla controricorrente (pag. 3 del controricorso).
29. Vertendosi in materia di Iva, ne consegue, ai sensi dell'art. 3 comma terzo e 13 comma 2 lett. b) del dpr 633/72, l'inammissibilità di alcuna differenza tra importo fatturato dal mandatario al terzo e dal mandante al mandatario, e quindi, nella specie, dalla singola impresa al consorzio e quello fatturato dal consorzio al terzo, salva la rilevanza fiscale della provvigione laddove pattuita e formalizzata.

30. Ai principi sovraesposti non è conforme la decisione impugnata laddove, senza esplicitare alcuna argomentazione in ordine alla natura delle commesse, con riferimento allo scopo consortile, né alle prove eventualmente fornite dalla (omissis) (omissis) s.r.l., anche in ordine alla pattuizione ed alla corresponsione di una provvigione, ha ritenuto priva di giustificazione normativa la pretesa dell'Ufficio di ribaltare i costi specifici delle commesse e dei costi di gestione.
31. Quanto sopra ha efficacia assorbente sulle censure relative alla motivazione.
32. Va conseguentemente cassata la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Piemonte, che, in diversa composizione, alla luce dei principi sovraesposti e del materiale probatorio precedentemente acquisito, valuterà l'esatto ammontare degli importi oggetto di contestazione ai fini IVA, nonché determinerà le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il quinto ed il settimo nei limiti di cui in motivazione, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di questo giudizio, alla CTR del Piemonte.

Roma 19/4/2016

Il Consigliere est.

Dott. Marcello Iacobellis

Il Presidente

Dott. Renato Rordorf

IL CANCELLIERE
Pia. Fr. Francesco GRAPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi 19/04/2016
IL CANCELLIERE
Pia. Fr. Francesco GRAPOLI

