

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24102 Anno 2017  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: CAIAZZO ROSARIO  
Data pubblicazione: 13/10/2017

### ORDINANZA

sul ricorso n. 6397/10, proposto da:

Agenzia delle entrate, elett.te domic. in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12,  
presso l'avvocatura dello Stato che la rappres. e difende;

RICORRENTE

*916  
2017*

CONTRO

MANITALIDEA, s.p.a., in persona del legale rappres. p.t., elett.te domic. in  
Roma, alla via Crescenzo n. 91, presso l'avv. Claudio Lucisano che la rappres.  
e difende unitamente agli avv.ti Umberto Giardini e Natale Mangano, con  
procura speciale in calce al ricorso;

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza n. 17/32/2009 della Commissione tributaria regionale del  
Piemonte, depositata il 25/2/2009;

udita la relazione del consigliere dott. Rosario Caiazzo, nella camera di  
consiglio del 22 maggio 2017.

### FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate notificò alla Manitalidea s.p.a. un avviso d'accertamento  
per il periodo 1.7.2002- 30.6.2003, formulando vari rilievi.

Il primo riguardò l'indeducibilità di costi, perché ritenuti non inerenti, e  
l'indetraibilità dell'iva, in quanto la società non aveva prodotto la  
documentazione relativa a consulenze rese.

*1* *Lucisano*

Il secondo rilievo riguardò la contestazione di compensazioni effettuate tra la società e il consorzio di cui essa era socio maggioritario. In particolare, la società svolgeva consulenze a favore del consorzio per cui riceveva acconti, contabilizzandoli su un conto finanziario intitolato "Anticipi da cliente Manital", senza emettere fattura nei termini stabiliti; così operando, il fatturato conseguito nei confronti del consorzio fu inferiore agli anticipi ricevuti.

Pertanto, l'Agenzia ha ritenuto che la società avesse effettuato una compensazione tra debiti e crediti nei confronti del consorzio per le prestazioni effettuate e ricevute, non consentite dalla legge, non fatturando parte delle operazioni nei confronti del consorzio e non regolarizzando le prestazioni ricevute dal consorzio con autofattura.

Con il terzo rilievo fu contestato alla società di aver omesso una serie di operazioni fiscali.

Al riguardo, sulla premessa che la stessa società non aveva partecipato, nell'anno in questione, all'esecuzione di commesse, secondo l'Agenzia essa avrebbe dovuto: emettere fattura nei confronti del consorzio, in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei proventi delle commesse, in ordine agli importi indicati; essendo stati ribaltati costi specifici delle commesse da parte del consorzio, senza che fosse stata emessa fattura nei termini di legge, la società avrebbe dovuto, decorsi quattro mesi dalla data dell'operazione, emettere autofattura entro il 30° giorno successivo, in proporzione della quota consortile; emettere autofattura per il ribaltamento da parte del consorzio dei costi di gestione per le commesse eseguite direttamente (non affidate alle imprese consorziate) in proporzione delle quote consortili.

La società impugnò l'avviso innanzi alla Ctp di Torino; si costituì l'ufficio, resistendo con controdeduzioni.

La Ctp respinse il ricorso.

La società propose appello; si costituì l'ufficio, resistendo.

La Ctr accolse l'appello: circa il primo rilievo, fu ritenuto che esso non era oggetto di contenzioso in quanto coperto da condono sopravvenuto; fu respinto il motivo sulla carenza di motivazione dell'avviso e sulla durata dell'ispezione.

2 *Manital*

Circa il merito, la Ctr, premesso che il consorzio è da considerare un'impresa commerciale, ha censurato il rilievo secondo cui, non essendo state acquisite alcune fatture, era stata dedotta la compensazione tra i crediti reciproci tra società e consorzio, senza emettere fatture come per legge, determinando con metodo induttivo i movimenti contabili.

In particolare, la Ctr ha esposto che il consorzio non distribuisce utili o quote alle consorziate che non hanno svolto alcuna prestazione circa le commesse affidate al consorzio.

Nel caso concreto, rilevato che nel periodo in esame la società non aveva partecipato a nessuna commessa, la Ctr ha ritenuto erronea la ricostruzione contabile dell'ufficio.

L'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, formulando tre motivi.

Resiste la società con controricorso, eccependo l'infondatezza del ricorso; è stata altresì depositata memoria.

#### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è fondato.

Con il primo motivo, è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 2602 c.c., nonché degli artt. 11, 21 del d.p.r. n. 633/72, nonché degli artt. 1241 ss., c.c., e dell'art. 37 d.p.r. n.600/73, in ordine ai principi generali dell'abuso del diritto.

Premesso che fu contestata la mancata autofatturazione dei proventi distribuiti dal consorzio e la mancata fatturazione dei costi specifici e generali di gestione per i vari anni d'imposta, la ricorrente ha invocato la normativa speciale sul consorzio per inferirne che tutti i costi consortili devono essere ribaltati sui consorziati, per cui il consorzio non può trattenere gli utili o provvedere autonomamente ai costi.

Pertanto, la ricorrente si duole del fatto che attraverso la compensazione dei costi di gestione tra consorzio e consorziate, nell'ambito di partite tra dare e avere tra le parti, sarebbe stata realizzata un'evasione d'imposte, muovendo dal presupposto che le fatture e le autofatture citate dovessero riguardare i proventi e i costi spettanti pro-quota alla impresa consorziata, criticando così la motivazione della Ctr, che ha escluso che il consorzio avesse ricevuto fatture

3 *Kinozz*

dalla consorziata Manitalidea s.p.a., poiché quest'ultima non aveva eseguito lavori nell'ambito di commesse affidate al consorzio.

E' stato formulato il quesito di diritto.

Con il secondo motivo, è stata denunciata la violazione dell'art. 41bis del d.p.r. n. 600/73, degli artt. 54,5°c., 55,1° e 2°c.,nn.2 e 3, del d.p.r. n. 633/72, in ordine al fatto che la Ctr, ritenendo non provate le contestate compensazioni, ha negato legittimità all'accertamento induttivo dei maggiori ricavi non fatturati; è stato formulato il quesito di diritto.

Con il terzo motivo, è stata addotta l'insufficiente motivazione su fatto decisivo in ordine al ribaltamento occulto dei costi di gestione, realizzato attraverso la compensazione di costi e proventi, sulla base di un accordo tacito che vedeva tutte le consorziate percepire una somma inferiore rispetto a quanto loro spettante, sia per le commesse eseguire, sia per i costi generali.

Il primo motivo va accolto.

Va osservato che la decisione della Ctr è erronea nella parte in cui ha escluso l'obbligo di ribaltamento dei costi generali su tutti i consorziati, anche considerando la mancata partecipazione alle commesse.

Al riguardo, l'esame della fattispecie implica una preliminare disamina riguardante la natura del consorzio e la disciplina giuridica del relativo operato. Secondo un consolidato orientamento, il consorzio costituito per gli scopi previsti dall'art. 2602 c.c. - ovvero sia per "costituire un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese" - ai fini dell'esecuzione di appalti di opere pubbliche o della gestione o del compimento di servizi, non assume la posizione di appaltatore, che resta puntualizzata sulle imprese socie riunite, ma il più modesto rilievo di una struttura operativa al servizio di tali imprese. Ed infatti, sul piano civilistico, il contratto di consorzio di cui all'art. 2602 c.c. non comporta l'assorbimento delle imprese contraenti in un organismo unitario, con la creazione di un rapporto di immedesimazione organica tra il consorzio e le imprese consorziate, bensì unicamente la costituzione di una organizzazione comune per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive attività dei contraenti,

4 

avente essa stessa carattere strumentale e servente rispetto a quella delle imprese consorziate (Cass., n. 26480/14)

Ne discende che, dal punto di vista tributario, le operazioni ed i costi della società consortile non possono che essere direttamente riferibili alle società consociate. Per le imprese socie, infatti, costituiscono costi propri le spese affrontate per mezzo del consorzio, le quali, quindi, possono essere ad esse riaddebitate attraverso il principio del cosiddetto ribaltamento dei costi o riaddebito (Cass., n. 16410/08); ed, allo stesso modo, i ricavi conseguiti dalla società consortile devono essere ribaltati sulle società consorziate. Ed invero, non potendo il consorzio avere per sé -in quanto struttura sostanzialmente "neutra" - alcun vantaggio, poiché lo stesso, al pari dell'eventuale svantaggio, appartiene unicamente e solo alle imprese consorziate, l'ente consortile ha l'obbligo di ribaltare sulle stesse, secondo i criteri di legge (specie quanto all'inerenza), o quelli legittimamente fissati dallo statuto, se non elusivi della causa consortile e delle relative norme fiscali, tutte le operazioni economiche da esso conseguite che siano state realizzate da una o più imprese consorziate, oppure dallo stesso consorzio con strutture proprie o con impiego di imprese terze (in tal senso, la giurisprudenza di questa Corte è assolutamente pacifica: Cass., n. 14780/2011; n. 14781/2011; 20778/2013;24014/2013).

Pertanto, nel caso concreto, contrariamente a quanto affermato dal giudice d'appello, non rileva che la società consorziate non abbia partecipato direttamente all'esecuzione di lavori nell'anno in contestazione, posto che tutte le operazioni economiche poste in essere dal consorzio, o da altre consorziate o da imprese terze, devono essere ribaltate sulla singola società consorziate. Quest'ultima è, pertanto, tenuta ad emettere - ai fini IVA - fattura nei confronti del consorzio in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei proventi delle commesse ad essa attribuiti, nonché autofattura, in proporzione della quota consortile, per il ribaltamento dei relativi costi.

Per quanto esposto, la sentenza della Ctr è erronea in ordine al mancato ribaltamento delle spese generali.

Ne consegue, altresì, un maggior reddito della società.

<sup>5</sup> *Neve*

---

•  
•

L'accoglimento del primo motivo comporta l'assorbimento degli altri due, atteso che quest'ultimi, strettamente connessi, sono logicamente subordinati. Pertanto, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Ctr, anche per le spese.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Ctr del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese.

Così deciso nella camera di consiglio del 22 maggio 2017.