

Civile Sent. Sez. 5 Num. 21860 Anno 2016

Presidente: TIRELLI FRANCESCO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 28/10/2016

SENTENZA

3574
/16

sul ricorso iscritto al numero 27719 del ruolo generale dell'anno 2008, proposto *da*

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

- ricorrente-

contro

s.r.l. Bettinelli, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv. Claudio d'Alessandro, presso lo studio del quale in Torino, alla via Cibrario, n. 12, elettivamente si domicilia

-controricorrente-

RG n. 27719/2008

Angelina-Maria Perrino estensore



per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, sezione 38°, depositata in data 7 novembre 2007, n. 39/38/07;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 10 ottobre 2016 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

udito per la contribuente l'avv. Claudio D'Alessandro;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Sergio Del Core, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso e, in subordine, per quanto di ragione.

Fatto.

Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 1999 l'Agenzia delle entrate contestò l'omessa fatturazione di operazioni imponibili nei rapporti tra la contribuente, impresa consorziata al consorzio Manital ed il consorzio, recuperando l'iva dovuta ed irrogando le sanzioni conseguenti, anche per la presentazione della dichiarazione annuale iva con imposta inferiore a quella dovuta.

L'Agenzia, in particolare, rilevò che la consorziata non aveva fatturato i proventi consortili che ad essa il consorzio avrebbe dovuto ribaltare pro quota, né il corrispettivo relativo all'esecuzione dei lavori per l'intero valore della commessa, diminuito dell'importo fatturato, nonché che la consorziata non aveva auto fatturato i costi da imputare al consorzio. Secondo l'ufficio, in particolare, il consorzio aveva operato un'indebita compensazione tra i ricavi che avrebbe dovuto trasferire alla consorziata ed il contributo che quest'ultima doveva al consorzio per il suo funzionamento; modalità di fatturazione, questa, che secondo l'Agenzia determinava l'occultamento di parte dei ricavi percepiti dalla consorziata.

La società impugnò l'avviso, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale. Quella regionale ha respinto

RG n. 27719/2008

Angelina-Maria Perrino, estensore



l'appello dell'ufficio, ritenendo che l'addebito dei costi alle consorziate sia dovuto soltanto per l'importo eccedente la parte non coperta dalle differenze previste dalle fatture, che il mancato addebito non generi <<documenti, ma neutralità fiscale>> e che non sia configurabile alcun obbligo di autofattura, in quanto l'attività è svolta anche in favore di committenti non consorziati.

Avverso questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a sette motivi, cui la società replica con controricorso.

La trattazione del giudizio è stata rinviata in attesa della decisione delle sezioni unite di questa Corte sulla questione di diritto coinvolta. Intervenute la sentenza n. 12190-12191-12192-12193-12194/16, è stata nuovamente fissata la pubblica udienza.

Diritto.

1.- Col secondo, col sesto e col settimo motivo, proposti ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., da esaminare congiuntamente perché connessi nonché preliminarmente, perché di rilevanza prodromica rispetto ai restanti, l'Agenzia lamenta:

- la violazione e falsa applicazione degli art. 1241, 1706, 1709 e 1719 c.c. degli art. 3, 3° co., 4, 3° co., 13, 2° co. e 15 del d.P.R. 63/72, nonché dell'art. 37-bis 1° co., del d.P.R. 600/73, là dove, al cospetto dell'inquadramento dei rapporti tra consorzio e consorziate nell'ambito del mandato senza rappresentanza, il giudice d'appello ha ritenuto che le somme corrisposte dal consorzio/mandatario alle singole consorziate esauriscano l'intero ricavato spettante alle mandanti, non assumendo rilievo il rimborso delle spese da queste sostenute—secondo motivo;

- la violazione e falsa applicazione degli art. 21, 25 e 17 del d.P.R. 633/72, dell'art. 6, 1° ed 8° commi del d.lgs. 471/97 e dell'art. 10, 3° co., l. 212/00, là dove il giudice d'appello ha ritenuto che l'omessa

RG n. 27719/2008

Angelina Maria Perrino estensore

fatturazione ed autofatturazione da parte della consorziata dei costi e degli utili ribaltati dal consorzio al quale partecipi configuri una violazione meramente formale, che non dà luogo a debito d'imposta-
sesto motivo;

-la violazione e falsa applicazione degli art. 16, 3° co., 19 e seguenti, 25 e 27 del d.P.R. 633/72 e dell'art. 1243 c.c., là dove la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che, in caso di omessa fatturazione, il debito d'imposta per omesso versamento dell'iva si possa ritenere estinto mediante compensazione del credito che sarebbe scaturito nella medesima misura per il contribuente e che questi avrebbe potuto portare in detrazione -*settimo motivo*.

La complessiva censura è fondata nei limiti di seguito precisati.

Le sezioni unite di questa Corte, con le sentenze indicate in narrativa, hanno chiarito che la società cooperativa ben può avere anche uno scopo di lucro, anche ai fini fiscali. Ciò posto, la distinta soggettività fiscale e l'autonoma responsabilità delle obbligazioni tributarie connesse alle operazioni poste in essere da ciascuna consorziata, nonché dalla società consortile, comportano la necessaria distinzione tra le operazioni realizzate dalla società consortile in esecuzione del patto mutualistico, e quelle costituenti esercizio di un'autonoma attività commerciale della società consortile.

1.1.-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 (v. Cass. 23/12/2008, nn. 30055, 30056, 30057), occorre pur sempre esaminare, in base alle modalità attraverso le quali è svolta

RG n. 27719/2008

Angelina-Maria Perrino estensore

l'attività della società consortile ed alla loro correlazione con gli scopi di volta in volta perseguiti, i rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorziata nella fase di assegnazione dei lavori o dei servizi ai singoli consorziati.

1.2.-È giustappunto 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 la base per verificare se sia necessario, o no, il ribaltamento integrale o parziale di costi e ricavi.

Qualora, difatti, il consorzio acquisisca una commessa e proceda autonomamente ad eseguirla, indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate, non si deve procedere ad alcun ribaltamento di costi tra tutti i consorziati.

Il ribaltamento di costi e di ricavi rimane doveroso, peraltro, nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, svolga servizi complementari, comunque correlati alla finalità mutualistica di utilizzo del servizio consortile.

2.-Le sezioni unite hanno quindi individuato le seguenti ipotesi che giustificano 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;

RG n. 27719/2008

Angelina-Maria Perrino estensore



-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.

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. Costituisce 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 è onere del consorzio, nelle ulteriori ipotesi, provare che la differenza suddetta sia costituita da provvigioni o da servizi resi dal consorzio al terzo.

2.1.-In particolare, con riguardo alle attività svolte dal consorzio, secondo l'accertamento contenuto in sentenza, nella cornice del mandato senza rappresentanza (come si legge a pag. 2, ultimo capoverso della sentenza impugnata), va sottolineato 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. Lo si evince dal 3° comma dell'art. 3 del d.P.R. 633/72, 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 dal 2° comma, lett. b), dell'art. 13 del medesimo decreto Iva, 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.

RG n. 27719/2008

Angelina-Maria Petrina estensore



La ricostruzione è conforme all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia, secondo cui, nel rapporto di mandato senza rappresentanza, ai fini Iva il mandatario — che agisce in nome proprio, ma per conto del mandante— è come se ricevesse o fornisse i servizi in nome proprio; di conseguenza, nel mandato alla vendita si trasferisce un servizio avente identica natura di quello che, per finzione giuridica, è stato acquisito dal mandatario (Corte giust. 14 luglio 2011, causa C-464/10; ne fa specifica applicazione, in particolare, Cass. 25285/13).

3.-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.

Erronee dunque sono le statuizioni contenute in sentenza che escludono l'addebito ai soci dei costi, nonché l'autofattura delle consorziate <<...essendo sconosciuto quanto attribuibile>> ad esse, in quanto violano i principi dinanzi richiamati in tema di onere della prova e di prova.

4.-Manifestamente errata altresì quindi la statuizione contenuta in sentenza, secondo cui <<il mancato addebito...genera documenti ma neutralità fiscale>>.

Basti considerare che, da ultimo, la Corte di giustizia (Corte giust. 28 luglio 2016, causa C-332/15, Astone) ha stabilito che la violazione degli obblighi formali di dichiarazione e di registrazione delle fatture comunque è idonea a dimostrare <<l'esistenza del caso più semplice di

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986 Pagina 8 di 8
N. 14573 - ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

evasione fiscale, nel quale il soggetto passivo omette deliberatamente di rispettare gli obblighi formali che gli incombono allo scopo di sottrarsi al pagamento dell'imposta>> (punto 55).

4.1.- In tal caso, allora, non si prospetta violazione meramente formale, la quale deve rispondere a due concorrenti requisiti: non deve arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non deve incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. 5897/13; 14402/14; 27211/14, 14767/15).

5.-L'accoglimento di tali motivi determina l'assorbimento dei restanti, costruiti su vizi della motivazione, riguardanti natura e rilevanza del ricarico operato dal consorzio (*primo motivo*), l'inadeguatezza del mezzo della compensazione (*terzo motivo*), l'irrilevanza dell'omissione dell'autofatturazione per giustificare la diversa violazione contestata, consistente nella infedeltà della dichiarazione iva (*quarto e quinto motivo*).

6.-Ne conseguono l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione, affinché riesamini la fattispecie alla luce dei principi esposti e regoli le spese.

per questi motivi

La Corte:

accoglie il secondo, il sesto ed il settimo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata nei sensi di cui in motivazione e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2016.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
26 OTT 2016