



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

10102.21 C-I

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Avviso di accertamento - Costi - Consorzio con attività esterna - Ribaltamento - Questione.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Giacinto BISOGNI - Presidente -
 Enrico MANZON - Consigliere - R.G.N. 15358/2015
 Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
 Maria Giulia PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA - Consigliere - Cron. 10102
 Pierpaolo GORI - Consigliere - CC - 20/01/2021
 ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15358/2015 R.G. proposto da

(omissis) , in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis) , presso lo studio dell'avv. (omissis) , che lo rappresenta e difende giusta procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

e contro

Agenzia delle entrate - Direzione regionale del Lazio - Ufficio Grandi Contribuenti, in persona del Direttore *pro tempore*;

- intimata -

392
2021



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 7357/14/14, depositata il 4 dicembre 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 gennaio 2021 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 7357/14/14 del 04/12/2014 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP) n. 351/62/13, la quale aveva a sua volta accolto il ricorso proposto da
(omissis) nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP, IVA relative all'anno d'imposta 2006;

1.1. come si evince anche dalla sentenza della CTR e per quanto ancora interessa in questa sede, con l'avviso di accertamento venivano contestati al Consorzio la non corretta imputazione dei costi relativi alle fatture ricevute da
(omissis) SA (di seguito (omissis)) per complessivi euro 1.298.314,00, che sarebbero dovuti gravare sulla consorziata
(omissis) s.r.l., e l'indebita deduzione dell'importo di euro 250.000,00 relativo ai costi di un immobile di proprietà di
(omissis) s.r.l., ritenuti non inerenti;

1.2. la CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate evidenziando che: a) la CTP aveva «errato nel sostenere che il Consorzio ha rilevanza esterna ed in conseguenza l'obbligazione contratta sorge direttamente in capo al Consorzio e non alle consorziate»; b) invero, avendo il Consorzio assunto obbligazioni per conto delle consorziate, gli effetti economici e reddituali dell'attività consortile si producevano direttamente in capo a queste ultime, con la conseguenza che il costo relativo alle fatture
(omissis) non poteva essere dedotto dal Consorzio; c) non era dimostrata l'inerenza



all'attività del Consorzio dei costi sostenuti per canoni di locazione relativi ad un immobile di proprietà di (omissis) s.r.l. e per consulenza ed assistenza ingegneristica prestate da (omissis) s.r.l.;

2. avverso la sentenza della CTR il Consorzio proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, illustrati da memoria ex art. 380 bis.1 cod. proc. civ.;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso il Consorzio contesta la violazione della disciplina legislativa in materia di consorzi con rilevanza esterna, con particolare riferimento agli artt. 2602 e 2615 cod. civ., nonché la violazione dell'art. 73 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR): il consorzio con rilevanza esterna costituirebbe, diversamente da quanto sostenuto dalla CTR, un autonomo centro di imputazione giuridica anche sotto il profilo fiscale, come del resto riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, che ha contestato singole poste del bilancio fiscale del Consorzio;

1.1. dalla diversa qualificazione del Consorzio come autonomo centro di imputazione giuridica deriverebbe, pertanto, la legittima deduzione dei costi concernenti le fatture emesse da (omissis) e (omissis) s.r.l.;

2. il motivo è fondato nei termini che seguono;

2.1. la ricostruzione giuridica cui fa riferimento la sentenza impugnata è quella secondo cui il Consorzio, non potendo avere per sé - in quanto struttura sostanzialmente "neutra" - alcun vantaggio, poiché questo, al pari dell'eventuale svantaggio appartiene, unicamente e solo alle imprese consorziate, avrebbe l'obbligo di ribaltare sulle stesse, secondo i criteri di legge, 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, oppure dallo stesso consorzio con l'impiego di strutture proprie;

2.1.1. in questa prospettiva, posto che tutte le operazioni economiche poste in essere dal consorzio, o da altre consorziate o da imprese terze, devono essere ribaltate sulla singola consorziata, i ricavi delle commesse, fatturati dal Consorzio al committente, dovrebbero essere fatturati da tutte le imprese consorziate proporzionalmente alla quota consortile e non soltanto dall'impresa o dalle imprese consorziate affidatarie della commessa; il consorzio, a sua volta, per i costi sostenuti, dovrebbe fatturare, sempre *pro quota*, a tutte le imprese consorziate;

2.2. tale ricostruzione, fatta propria anche dalla giurisprudenza di legittimità (v. Cass. n. 26480 del 17/12/2014), è, peraltro, frutto di una visione della causa consortile in chiave esclusivamente mutualistica ed è stata superata da Cass. S.U. nn. 12190 e 12191 del 14/06/2016;

2.2.1. tale ultima sentenza ha chiarito – in ciò seguita da successive pronunce di questa Sezione tributaria (si vedano Cass. nn. 21860, 21861, 21862, 21863 e 21864 del 28/10/2016; Cass. nn. 22210 e 22211 del 03/11/2016; Cass. 22435 del 04/11/2016; Cass. n. 24380 del 30/11/2016; Cass. n. 18415 del 26/07/2017; isolata è restata l'unica decisione di segno diverso Cass. n. 21764 del 20/09/2017) – 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 del modello neutrale verso le proprie consorziate, con possibile disallineamento fra le reciproche fatturazioni»*;

2.2.2. secondo le Sezioni Unite diventa quindi necessario accertare le effettive modalità tramite le quali viene svolta l'attività consortile, e, in particolare, i rapporti tra struttura consortile e



consorziate nella fase di assegnazione dei lavori o dei servizi ai singoli consorziati; il che implica che *«nessuna alterazione della causa di esso configurante un abuso del modello stesso è (...) ravvisabile se il consorzio ometta di ribaltare la totalità dei proventi e dei costi sui singoli consorziati, trattenendo per sé una quota proporzionale dei primi a fronte di oneri sostenuti in proprio»*;

2.2.3. nell'ambito di questo indirizzo, è stato da ultimo precisato che *«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»* (Cass. n. 25518 del 12/11/2020);

2.3. applicando i superiori e condivisibili principi alla fattispecie per cui è controversia, non può non evidenziarsi che la CTR - affermando la tesi che in questa sede non è condivisa e che implica l'automatico ribaltamento dei costi sostenuti sulle consorziate - ha omesso qualsiasi verifica, pure alla stessa richiesta, in ordine allo svolgimento, da parte del Consorzio, di attività imprenditoriale autonoma, con conseguente diretta imputazione allo stesso dei costi sostenuti per detta attività e concernenti specificamente le fatture di (omissis) e ^(omissis) s.r.l.;

2.4. la sentenza impugnata va dunque rinviata per nuovo esame alla CTR del Lazio affinché verifichi nel merito se i menzionati costi



siano imputabili direttamente al Consorzio, come sostenuto dalla ricorrente, ovvero siano effettivamente imputabili a (omissis) s.r.l. in quanto sostenuti in nome e per conto di quest'ultima;

3. con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dalla gestione del rapporto con (omissis) direttamente da parte del Consorzio;

4. il motivo resta assorbito in ragione dell'accoglimento del primo motivo;

5. con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dal mancato esame del contratto stipulato il 04/11/2002 tra il Consorzio e (omissis) (omissis) s.r.l.;

6. il motivo è inammissibile;

6.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione»* (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del



20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018);

6.2. nel caso di specie, non può certo parlarsi di motivazione omessa, in quanto la sentenza impugnata ha specificamente preso in considerazione la questione della detraibilità dei costi sostenuti per la locazione dell'immobile di proprietà di (omissis) s.r.l., ritenendo che la società contribuente non abbia fornito la prova dell'inerenza e, cioè, della circostanza che il predetto bene fosse stato locato per l'organizzazione di convegni e per ospitare delegazioni straniere;

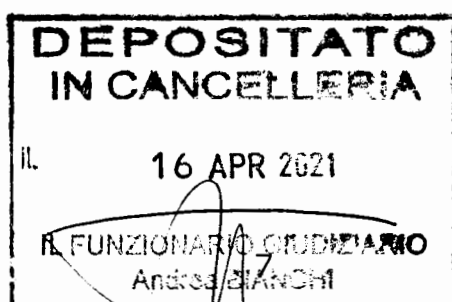
6.3. la ricorrente, nel ritenere l'omessa valutazione del contratto di locazione, intende in realtà contestare l'insufficienza e/o inadeguatezza della motivazione della CTR, con conseguente inammissibilità della censura;

7. in conclusione va accolto il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo e dichiarato inammissibile il terzo; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla CTR del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo e dichiara inammissibile il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 20 gennaio 2021.



Il Presidente
(Giacinto Bisogni)

Cons. est.
G.M. Nonno