

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 7 dicembre 2020, n. 27966

Rilevato che:

- La società consortile in epigrafe fu costituita in data 22 settembre 1999, ai sensi dell'art. 23-bis I. n. 584 del 1977, da quattro imprese precedentemente riunitesi in a.t.i. per la partecipazione ad una gara d'appalto indetta dalla Soprintendenza per i beni artistici di Venezia e avente ad oggetto il restauro dell'Accademia delle Belle Arti, in zona Incurabili alle Zattere a Venezia. Successivamente all'aggiudicazione dell'appalto le imprese anzidette diedero vita alla società consortile in funzione dell'esecuzione unitaria delle opere appaltate.
- In data 27 novembre 2006, l'Agenzia delle entrate notificava un avviso di accertamento teso al recupero, per l'anno di imposta 2003, dei maggiori importi dovuti a titolo di IVA, Irpeg e Irap.
- Segnatamente, con riferimento all'IVA veniva contestata al consorzio "l'indebita applicazione della aliquota agevolata prevista per l'opera di appalto sul ribaltamento dei costi tra impresa e consorziate".
- La CTP di Venezia accoglieva il ricorso della contribuente limitatamente alle riprese relative a Irap e imposte dirette nonché alle sanzioni, disattendendolo con riguardo al recupero IVA.
- Il successivo appello della contribuente era rigettato al pari dell'appello incidentale dell'erario.
- La parte contribuente ha proposto ricorso per cassazione incentrato su due motivi e depositato successiva memoria.
- L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza pubblica.

Considerato che:

- Con il primo motivo di ricorso, la parte contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 23-bis I. n. 584 del 1977 e dell'art. 170 d.P.R. n. 207 del 2010 nonché degli artt. 3 e 12 d.P.R. n. 644 del 1972 e 127- quaterdecies, Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 6 Direttiva 388/77/CEE e dell'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, per avere il giudice a quo, erroneamente escluso l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata, ritenendo di sottoporre le prestazioni fatturate dalla società consortile ad un differente trattamento fiscale rispetto a quello riferibile alle consorziate.
- Con il secondo motivo di ricorso, la parte contribuente lamenta l'illogica e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, avuto riguardo agli artt. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 e 360, comma 1, n. 5, c.p.c., per avere la CTR reso una motivazione carente e illogica in punto di natura delle prestazioni fatturate dalla società consortile.
- Il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto, con assorbimento del secondo.
- È sedimentato nella giurisprudenza di questa Corte il principio, affermato con riguardo a vicende omogenee a quella qui in esame (v. Cass. n. 18437 del 2017; Cass. n. 3166 del 2018; Cass. n. 4923 del 2019), secondo il quale "una società consortile costituita nelle forme di società di capitale per l'esecuzione di un appalto di opere pubbliche, ai sensi dell'art. 23-bis I. n. 584 del 1977 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, con la conseguenza che, dal punto di vista tributario, le operazioni e i costi della società consortile sono direttamente riferibili alle società consorziate. Ne deriva che per le imprese socie 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".
- In materia di esecuzione di appalti di opere pubbliche si prevede, infatti, che più imprese riunite in associazione temporanea possano costituire tra loro una società "anche consortile" per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, la quale "subentra, senza che ciò costituisca, ad



alcun effetto, subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto", lasciando ferma la responsabilità solidale delle imprese riunite nei confronti del committente (così l'art. 23-bis I. n. 584 del 1977, aggiunto dall'art. 12 I. n. 687 del 1984, il cui contenuto è stato successivamente assorbito dall'art. 26 d.lgs. n. 406 del 1991 e dall'art. 96 d.P.R. n. 554 del 1999 attualmente in vigore).

- Le univoche espressioni utilizzate dal legislatore ("la società subentra ... nell'esecuzione ... del contratto", "senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto") stanno ad indicare che tale "subentro" non comporta alcuna modificazione nella titolarità dei rapporti con il committente, con la conseguenza che, da un lato, la società consortile s'atteggia a mera struttura operativa e, dall'altro, che i costi della società consortile si connotano alla stregua di esborsi propri delle consorziate in quanto spese da queste affrontate per mezzo del consorzio, le cui operazioni rappresentano, nei confronti del fisco, operazioni proprie delle consorziate che hanno costituito l'ente consortile.

- Ad analoga conclusione è pervenuta questa Corte con la sentenza n. 15330 del 2014, la quale ha affermato il principio secondo cui le agevolazioni fiscali (nella specie, l'esenzione IVA in favore dei danneggiati da eventi sismici, di cui all'art. 5 d.l. n. 799 del 1980, conv. in I. n. 875 del 1980) vanno riconosciute, "a prescindere dalla qualificazione giuridica del rapporto tra consorzio e imprese consorziate e dalla doppia fatturazione, in favore dell'impresa consorziate esecutrice dei lavori, in quanto tutti i diritti, gli obblighi, gli oneri e le responsabilità dell'operazione sono riconducibili a quest'ultima, sebbene parte del contratto di appalto sia il consorzio, la cui funzione, tuttavia, è meramente strumentale e di servizio"; in tale pronuncia la Corte ha precisato che, per quanto sia vero "che il rapporto consortile interno è stato per lo più declinato in termini di mandato senza rappresentanza ex art. 1705 c.c., in quanto caratterizzato dalla 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; Cass. n. 14780 del 2011; Cass. n. 10590 del 2009)", è anche vero "che il regime di responsabilità contemplato dall'art. 2615 c.c. (...) deroga al principio contenuto nell'art. 1705 c.c. (che prevede la responsabilità personale del mandatario entrato in rapporto col terzo), tanto che le concrete pattuizioni del negozio consortile registrano spesso (..) l'assunzione di ogni responsabilità in capo all'impresa consorziate", ribadendo che le operazioni che compie il consorzio sono, nei confronti del fisco, operazioni proprie delle consorziate che l'hanno costituita e che il consorzio nei rapporti interni è solo uno strumento operativo che adempie ai relativi obblighi mediante l'operazione cd. di "riaddebito" o "ribaltamento" sulle società consorziate.

- Orbene, dalle considerazioni che precedono discende che costituendo i costi della società consortile costi propri delle consorziate affrontate per il tramite del consorzio, la doppia fatturazione (nella specie, dal consorzio alle consorziate e da queste all'ente appaltante), formalmente imposta dall'art. 3, comma 3, ultimo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972, 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", deve essere assoggettata allo stesso regime fiscale. La tesi opposta confligge, infatti, con principi di ragionevolezza e con la natura stessa del consorzio, quando operante in regime di mutualità pura, ovvero come organismo di servizio meramente neutrale nell'attività di impresa dei consorziate, senza intenti lucrativi propri.

- In conclusione, pertanto, il principio di equivalenza dei rapporti giuridici tra imprese consorziate e società consortile e tra queste e l'ente appaltante impone l'unitarietà del regime fiscale della doppia fatturazione, con conseguente trasferibilità dell'agevolazione tributaria nell'ambito del meccanismo del cd. "ribaltamento", per cui il regime fiscale della fattura originaria non può che palesarsi pedissequo e identico a quello della fattura emessa nei confronti dei soggetti consorziate (v. anche Cass. n. 24320 del 2018).



- In accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, la sentenza d'appello va cassata.
- Non occorrendo ulteriori accertamenti di merito, la causa va decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente con riferimento alla ripresa IVA e la compensazione integrale delle spese del giudizio.

P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente con riferimento alla ripresa IVA. Spese del giudizio compensate.

