



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ERNESTINO BRUSCHETTA	Presidente
ENRICO MANZON	Consigliere
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere – Rel.

Oggetto: consorzi con attività esterna; contributi imprese consorziate; rimanenze finali; ricavi, costi; imposte dirette; Iva.

03/07/2024 P.U.  
R.G. 6277/2017

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso n. 6277/2017 proposto da:

██████████, nella persona del vice presidente (essendo deceduto il presidente) rappresentato e difeso, sia congiuntamente che disgiuntamente, dall'Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████, con domicilio eletto presso lo studio del primo difensore, in Roma, via ██████████, come da procura speciale in calce al ricorso per cassazione.

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- controricorrente -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della SICILIA, Sezione staccata di Caltanissetta, n. 2830/21/2016, depositata in data 25 luglio 2016, non notificata;

udita la relazione della causa udita svolta nella pubblica udienza del 3 luglio 2024, dal Consigliere Lunella Caradonna;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito, per il Consorzio ricorrente, su delega dell'Avv. [REDACTED], l'Avv. [REDACTED];

udito, per l'Agenzia controricorrente, l'Avv. [REDACTED];

### FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale, accogliendo l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e rigettando l'appello incidentale del Consorzio [REDACTED], in riforma della sentenza impugnata (*che aveva accolto parzialmente il ricorso dichiarando la legittimità del provvedimento in contestazione limitatamente all'accertamento per omessa dichiarazione di elementi positivi del reddito e per l'omessa dichiarazione annuale Iva*), ha rigettato il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado proposto dal Consorzio [REDACTED] avente ad oggetto l'avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2005, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva considerato omessa la dichiarazione dei redditi dell'anno 2005 in quanto indicante un anomalia del codice fiscale del contribuente ed aveva sostenuto che nell'anno di imposta in questione erano stati effettuati versamenti sul «fondo consortile» ritenuti rilevanti sotto l'aspetto impositivo al netto dei versamenti di quote di ammissione; tali versamenti, inoltre, erano stati considerati effettuati a copertura di costi e spese sostenute dal Consorzio a beneficio indistintamente dei singoli soci e, pertanto, erano stati ritenuti ricavi che trovavano contropartita nei costi sostenuti dal Consorzio; ancora era stata rilevata la presenza di variazioni



positive dei lavori in corso di esecuzione che, nell'anno 2005, avevano avuto un incremento con relativa imputazione agli elementi positivi di reddito ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP.

**2.** I giudici di secondo grado, in particolare, hanno ritenuto legittimo l'atto impugnato sulla base delle seguenti considerazioni:

-) il Consorzio [REDACTED] secondo quanto previsto dagli artt. 1 e 7 del relativo atto notarile costitutivo del 18 ottobre 1999, era stato costituito, ai sensi degli artt. 2602 e 2612 cod. civ., con attività esterna, allo scopo prevalente *«di acquisire aree e/o fabbricati necessari per l'esercizio delle attività dei consorziati»*;

-) l'atto costitutivo prevedeva che *«il Consorzio è organismo di rappresentanza e tutela degli interessi delle imprese e dei soggetti consorziati ed ha quale scopo principale ed essenziale quello di compiere nell'interesse dei medesimi tutte le attività e di promuovere tutte le iniziative concernenti gli oggetti elencati nell'art. 3 dello Statuto»* (art. 4) e che *«in considerazione degli scopi del Consorzio, che escludono ogni fine di lucro, i partecipanti rimborseranno annualmente al Consorzio stesso tutte le spese del suo funzionamento in modo che l'esercizio si chiuda sempre senza utili né perdite»* (art.10);

-) sulla base del regolamento contrattuale poteva affermarsi che il Consorzio [REDACTED] era con attività esterna per il perseguimento di attività di tipo mutualistico, che agiva, nell'interesse dei consorziati, quale mandatario senza rappresentanza (come desumibile dalla previsione contenuta nel richiamato art. 4 dell'atto costitutivo), con conseguente applicazione della disciplina dei consorzi con attività esterna dettata dagli artt. 2612 al 2615-bis cod. civ.;

-) la particolare disciplina dettata dal codice civile riverberava i suoi effetti sul regime fiscale dei consorzi con attività esterna e in materia dovevano essere richiamati gli artt. 73 del d.P.R. n. 917 del 1986, 4 del





d.P.R. n. 633 del 1972 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che riconoscevano i consorzi come soggetti passivi Ires, Iva e Irap;

-) anche la Corte di Cassazione, sull'autonoma soggettività dei Consorzi con attività esterna e sui conseguenti rapporti con i consorziati, aveva affermato che i consorzi con attività esterna, svolgendo attività ausiliare per conto delle imprese consorziate, costituivano, nei confronti dei terzi, autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici e di responsabilità e, pertanto, attesa la disciplina specificamente dettata dal codice civile, partecipavano della stessa natura degli imprenditori commerciali consorziati e sono assoggettabili a fallimento ai sensi dell'art. 1 legge fallimentare;

-) la tesi secondo cui l'attività svolta dal Consorzio [REDACTED] era assimilabile a quella di un'impresa che eseguiva costruzioni per conto proprio per la successiva vendita e che, quindi, doveva assolvere agli obblighi tributari solo allorquando venivano realizzati gli obiettivi fissati dallo Statuto, non era convincente, in quanto, per un verso, confliggeva con l'inquadramento giuridico del Consorzio [REDACTED] e la conseguente natura del rapporto intercorrente con i soggetti consorziati, ovvero contrastava con l'autonoma soggettività del Consorzio rispetto ai consorziati; per altro verso, sottoponeva ad un evento futuro ed incerto (ovvero, il raggiungimento degli scopi fissati dallo Statuto) l'assolvimento degli obblighi tributari;

-) in ordine a tale ultimo aspetto, doveva essere sottolineato come il mancato raggiungimento dello scopo costituiva ipotesi tutt'altro che eccezionale, stante l'espressa previsione di poter sciogliere anticipatamente il Consorzio, senza particolari formalità, con semplice assemblea straordinaria dei consorziati (art. 3 atto costitutivo [REDACTED]);

-) era irrilevante, quindi, che, in concreto, tali obblighi fossero (sebbene successivamente) assolti dal contribuente, dovendo la questione essere risolta, anche alla luce del regolamento contrattuale, con valutazione *ex ante* e non *ex post*;



-) allorché il Consorzio svolgeva un servizio per conto dei consorziati (nel caso in oggetto, lavori di realizzazione delle opere necessarie all'urbanizzazione delle aree artigianali) e copriva i costi con contributi dei consorziati (come previsto dall'art. 10 dell'atto costitutivo e dell'art. 6 dello Statuto), ciò configurava un corrispettivo da prestazione e, come tale, soggetto ad IVA;

-) per quanto concerneva la pretesa tributaria relativa all'imposizione diretta, contrariamente a quanto argomentato dai primi giudici, non avendo il Consorzio osservato gli obblighi di contabilizzazione previsti dal codice civile, sarebbe stato onere del medesimo Consorzio dimostrare la natura di costi delle rimanenze finali registrate per l'anno d'imposta in questione, ed in assenza di elementi contrari che il Consorzio avrebbe avuto l'onere di fornire, l'incremento delle rimanenze finali doveva considerarsi reddito imponibile;

-) quanto al riconoscimento del diritto del Consorzio alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, la censura era inammissibile, in quanto non era stata oggetto di specifico motivo di appello in ordine all'anno d'imposta in esame, ma soltanto accennata alla fine dell'atto di appello.

**3.** Il Consorzio [REDACTED] ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a quattro motivi.

**4.** L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

**5.** Il Consorzio [REDACTED] ha depositato memoria.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

**1.** Il primo motivo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 132, comma secondo, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma secondo, n. 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992. I Giudici di secondo grado avevano implicitamente rigettato il motivo d'appello con il quale il Consorzio ricorrente aveva reiterato il motivo del ricorso introduttivo, concernente il rilievo con cui l'Agenzia delle Entrate aveva considerato





come ricavi di esercizio i versamenti effettuati dalle imprese consorziate ad incremento del fondo consortile. In relazione a questa pronuncia di implicito rigetto del motivo d'appello i Giudici di secondo grado avevano omesso di motivare, peraltro adducendo delle considerazioni generali che prescindevano del tutto dal far riferimento alla fattispecie concreta e che, per di più, mal si attagliavano ad essa, determinando una paradossale doppia generazione di ricavi dai medesimi costi. Nel ricorso introduttivo il Consorzio [REDACTED] aveva contestato tale rilievo, osservando al riguardo che i detti versamenti non avevano natura economica, ma partecipativa o finanziaria, atteso che erano stati effettuati a titolo di quote o contributi associativi, i quali, in coerenza a quanto previsto dall'art. 148, comma primo, del d.P.R. n. 917 del 1986, non concorrevano a formare la base imponibile. Il Consorzio aveva dedotto, a chiarimento del motivo di ricorso, di essere stato costituito allo scopo di acquisire dal Comune di Serradifalco aree industriali ed artigianali, occorrenti per l'esercizio delle attività delle imprese consorziate, da cedere a queste ultime previa realizzazione delle relative opere di urbanizzazione, e che pertanto i detti contributi, anche a volerli ritenere soggetti ad imposizione diretta, avrebbero concorso alla determinazione del risultato d'esercizio del Consorzio solo al momento della stipula degli atti di cessione delle aree. Ciò trovava riscontro, sotto il profilo normativo, nel criterio di competenza disciplinato dall'art. 109, comma secondo, lett. a), TUIR, secondo cui i corrispettivi delle cessioni si consideravano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si consideravano sostenute, per i beni immobili, alla data della stipulazione dell'atto di vendita. In punto di fatto, poiché gli atti di cessione risultavano incontestatamente stipulati a partire dall'anno 2007, il Consorzio aveva in coerenza eccepito che l'avviso di accertamento impugnato doveva sul punto ritenersi illegittimo per violazione del principio di competenza, avendo l'Agenzia ripreso a tassazione i versamenti corrisposti dai consorziati nell'anno 2005, che,



invece, per quanto detto in ricorso, dovevano ritenersi (al più) ricavi di competenza degli anni in cui erano stati stipulati gli atti di cessione alle imprese consorziate delle aree urbanizzate (anni 2007 e seguenti). Avverso il capo della sentenza di primo grado, con il quale i Giudici di primo grado avevano rigettato il primo motivo di ricorso il Consorzio [REDACTED] aveva proposto appello, reiterando le argomentazioni svolte al riguardo nel ricorso introduttivo e ribadendo che, essendo incontroverso tra le parti che gli atti di cessione erano stati stipulati a partire dall'anno 2007, l'avviso di accertamento impugnato doveva comunque ritenersi illegittimo per violazione del principio di competenza, avendo l'Agenzia ripreso a tassazione i contributi versati dai consorziati nell'anno 2006, i quali, invece, anche a volerli qualificare quali acconti sul prezzo di cessione delle aree, dovevano ritenersi di competenza degli anni in cui erano stati stipulati i relativi atti (anni 2007 e seguenti). Il motivo d'appello non era stato esaminato dai Giudici d'appello ma era stato da loro certamente (ancorché implicitamente) rigettato, come si ricavava dal fatto che, sia nella parte finale della motivazione che nel dispositivo della sentenza, i giudici avevano disposto, senza ulteriori precisazioni, il rigetto del ricorso introduttivo di primo grado. La motivazione della sentenza impugnata consisteva in un generico richiamo a norme e principi giuridici, del tutto disancorato dalla fattispecie concreta e dunque astrattamente riferibile a qualunque controversia dello stesso genere. La Commissione tributaria regionale, considerando la vicenda in maniera particellare ed avulsa dal contesto operativo generale, aveva considerato componenti economici positivi i contributi consortili, siccome costituenti il meccanismo statutario di ribaltamento dei costi consortili, ma aveva al contempo qualificato componenti economici positivi anche gli incrementi delle rimanenze prodotte dai medesimi costi consortili (ribaltati), ma i costi sostenuti dai consorzi non potevano generare due volte i ricavi, sia come contributi consortili a ribaltamento dei costi





consortili, sia come rimanenze prodotte. Era assolutamente priva di senso logico l'affermazione secondo cui le modalità dell'assolvimento degli obblighi tributari da parte di un ente collettivo dovevano essere valutate alla luce dell'eventualità del suo anticipato scioglimento; così come pure non si comprendeva la ragione per cui il fatto (quindi implicitamente ammesso) che il Consorzio avesse operato come un'impresa di costruzioni, portando i costi dell'esercizio ad incremento delle rimanenze finali e rinviando così il conseguimento dei ricavi al momento del loro effettivo e certo realizzo, contrastava con la sua autonoma soggettività.

**1.1** Il motivo, nella parte in cui censura per difetto di motivazione la pronuncia implicita di rigetto del motivo d'appello con il quale il Consorzio ricorrente aveva reiterato il motivo del ricorso introduttivo, concernente il rilievo con cui l'Agenzia delle Entrate aveva considerato come ricavi di esercizio i versamenti effettuati dalle imprese consorziate ad incremento del fondo consortile, è inammissibile.

**1.2** Ed invero, non può rilevare un vizio di motivazione apparente con riguardo ad una motivazione implicita, perché, com'è noto, secondo l'orientamento di questa Corte, il rapporto tra le istanze delle parti e la pronuncia del giudice, agli effetti dell'art. 112 cod. proc. civ., può dare luogo a due diversi tipi di vizi: se il giudice omette del tutto di pronunciarsi su una domanda od un'eccezione, ricorrerà un vizio di nullità della sentenza per *error in procedendo*, censurabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.; se, invece, il giudice si pronuncia sulla domanda o sull'eccezione, ma senza prendere in esame una o più delle questioni giuridiche sottoposte al suo esame nell'ambito di quella domanda o di quell'eccezione, ricorrerà un vizio di motivazione, censurabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ.. L'erronea sussunzione nell'uno piuttosto che nell'altro motivo di ricorso del vizio che il ricorrente intende far valere in sede di legittimità, comporta





l'inammissibilità del ricorso (Cass., 22 maggio 2019, n. 13743; Cass., 11 maggio 2012, n. 7268).

**1.3** La censura di motivazione apparente è pure infondata, perché la Commissione tributaria regionale, con un accertamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità (il che configura un ulteriore profilo di inammissibilità, ha ritenuto sostanzialmente che il Consorzio [REDACTED] avesse svolto un servizio per conto dei consorziati, ovvero i lavori di realizzazione delle opere necessarie all'urbanizzazione delle aree artigianali, coprendo i costi con i contributi dei consorziati (come, peraltro, previsto dall'art. 10 dell'atto costitutivo e dall'art. 6 dello Statuto), che, pertanto, non avevano natura partecipativa o finanziaria, e questo configurava un corrispettivo da prestazione, come tale, soggetto ad Iva. Ancora, i giudici di secondo grado, hanno ritenuto che l'attività svolta dal Consorzio [REDACTED] non era assimilabile a quella di un'impresa che eseguiva costruzioni per conto proprio per la successiva vendita e, quindi, lo stesso non doveva assolvere agli obblighi tributari solo allorquando venivano realizzati gli obiettivi fissati dallo Statuto e ciò avuto riguardo all'inquadramento giuridico del Consorzio [REDACTED] e alla natura del rapporto intercorrente con i soggetti consorziati. Inoltre, i giudici di secondo grado, con specifico riferimento all'imposizione diretta (e dunque senza operare alcuna duplicazione di ricavi) hanno specificamente accertato che l'incremento delle rimanenze finali doveva essere considerato reddito imponibile, tenuto conto che il Consorzio non aveva dato la prova (allo stesso spettante non avendo, osservato gli obblighi di contabilizzazione previsti) della natura di costi delle rimanenze finali registrate per l'anno d'imposta di riferimento (cfr. pag. 6 della sentenza impugnata).

**1.4** Risulta, pertanto, evidente che la decisione impugnata assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dalle disposizioni di legge di cui il ricorso lamenta la violazione, attesa l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, sufficiente ad evidenziare il



percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione

**1.5** Va osservato, con la giurisprudenza di questa Corte, che, dovendo l'obbligo motivazionale ritenersi compiutamente adempiuto allorché per mezzo della concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione venga ad essere illustrato il percorso motivazionale che ha indotto il giudice a regolare la fattispecie al suo esame mediante la norma di diritto applicata, viene al contrario meno all'obbligo in parola - e si mostra perciò viziata dal difetto di motivazione apparente o di mancanza della motivazione - la decisione nella quale «il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento» (Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., 5 agosto 2019, n. 20921; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105).

**1.6** Più specificamente in base alla costante giurisprudenza di legittimità, la «motivazione apparente» ricorre allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente - come parte del documento in cui consiste la sentenza (o altro provvedimento giudiziale) - non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché esibisce argomentazioni obiettivamente inidonee a far riconoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento e, pertanto, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento del giudice (Cass., Sez. U. 22 settembre 2014, n. 19881).

**1.7** Così delineati i principi statuiti da questa Corte, la censura svolta dal motivo non appare fondata, dal momento che dalla lettura della sentenza impugnata risultano chiaramente esposte le ragioni della decisione.





**1.8** La decisione è pure conforme alla giurisprudenza di questa Corte che, anche di recente, ha statuito che *«In materia di iva, al fine di determinare – onde stabilire la disciplina applicabile – i poteri mediante i quali un consorzio agisce nei rapporti con i terzi (se in rappresentanza o meno dei consorziati), il giudice deve anzitutto analizzare atto costitutivo e statuto del consorzio, appurando se detti atti prevedano di per sé la spendita del nome dei consorziati, nel qual caso, ai sensi degli artt. 3 e 15, comma 1, n. 3, decr. iva, sono i consorziati medesimi a rivestire la qualifica di soggetti passivi; nel silenzio, invece, di atto costitutivo e statuto, egli deve prendere in considerazione i singoli atti negoziali cui ha preso parte il consorzio, al fine di determinare i poteri effettivamente e concretamente esercitati dal consorzio, alla luce di un complessivo apprezzamento degli interessi (del consorzio in sé e per sé ovvero dei consorziati) perseguiti con detti atti, tenuto comunque conto, nell'attingimento di un compiuto giudizio di fatto (soggetto ad obbligo di puntuale motivazione), dell'intero comportamento di consorzio e consorziati anche sui piani civilistico e fiscale»* (Cass., 17 agosto 2023, n. 24703).

**1.9** Ancora, con riferimento ai consorzi, questa Corte ha, altresì, specificato che *«In materia d'IVA e d'imposte dirette, le prestazioni effettuate dai consorzi in favore dei propri associati costituiscono operazioni imponibili e reddito d'impresa, anche laddove rientrino nell'ambito dei compiti istituzionali dell'ente, allorché siano effettuate dietro pagamento di un corrispettivo specifico che eccede i costi di diretta imputazione, essendo determinato in funzione delle maggiori o diverse prestazioni a cui dà diritto. Ciò vale anche relativamente ai servizi di vigilanza sui beni degli associati, resi, in virtù di specifica autorizzazione prefettizia, tramite guardie giurate, atteso che l'esenzione dall'IVA per l'attività di vigilanza è limitata alle sole prestazioni rese dalle guardie giurate quali lavoratori autonomi»* (Cass., 9 novembre 2018, n. 28702; Cass., 15 aprile 2015, n. 7593).



**1.10** Inoltre, «In tema di IVA, i consorzi volontari di urbanizzazione, che ai sensi dell'art. 4, comma 2, n. 2 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sono ricompresi fra i soggetti che possono effettuare esercizio di impresa, svolgono un'attività esterna nei confronti dei terzi, che ne connota la qualità di imprenditore, sicché hanno l'obbligo di istituire una regolare contabilità fiscale - in particolare, con riferimento alle scritture prescritte dall'art. 14, lett. a) e b), del citato d.P.R. - e di emettere fatture relative ai compensi percepiti dai consorziati; conseguentemente, assumono rilevanza fiscale anche i contributi versati dai consoci, che si configurano come corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633» (Cass., 15 gennaio 2014, n. 667; Cass., 9 aprile 2008, n. 9224).

**1.11** Questa Corte ha, poi, precisato che «In tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono inderogabili sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario e, pertanto, il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio» (Cass., 21 ottobre 2013, n. 23725) e ha ribadito il principio di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta (cfr. Cass., Sez. U., 2 novembre 2007, n. 23031; Cass., 27 marzo 2019, n. 8514).

**1.12** E' pure utile rammentare che «Gli obblighi tributari [...] sono obbligazioni pubbliche il cui contenuto è interamente determinato da norme vincolanti e sottratto all'incidenza di poteri discrezionali degli enti impositori.». In particolare, le disposizioni sui soggetti passivi dell'imposta (art. 2, t.u.i.r.), sui criteri di deduzione dei componenti positivi e negativi di reddito (art. 109, t.u.i.r.) a cominciare dal principio di competenza e da quello d'inerenza, sono inderogabili e non





*consentono a chi non ne abbia titolo di dedurre un costo, non correlato a un ricavo, la cui deduzione in applicazione degli stessi criteri regolatori della materia fiscale spetta ad altro soggetto (cfr. Cass., Sez. U. 27 gennaio 2016, n. 1518 e, in termini analoghi, Cass., 1 dicembre 2021, n. 37846; Cass., 27 ottobre 2020, n. 23521, in connessione con Cass., 17 luglio 2014, n. 16349 e Cass., 21 ottobre 2013, n. 23725, sulla questione attinente alla inderogabilità della regola sull'imputazione temporale dei componenti negativi nell'esercizio di competenza).*

**2.** Il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione dell'art. 53 Cost., dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., per avere i giudici di secondo grado qualificato come reddito imponibile l'incremento delle rimanenze verificatosi nell'esercizio, senza considerare che, in caso di accertamento induttivo «puro» da omessa dichiarazione, a fronte dell'accertamento di maggiori ricavi, l'Ufficio (o, in sua vece, il Giudice) doveva comunque riconoscere i costi emersi dagli accertamenti compiuti, ovvero una quota ragionevole, anche su base presuntiva, di componenti negativi, in funzione di quelli positivi accertati. Nel caso di specie prima l'Ufficio impositore e poi i Giudici di secondo grado avevano identificato il reddito imponibile a fini delle II.DD. con i ricavi presunti sulla base dell'incremento delle rimanenze di esercizio, incorrendo così in un evidente salto logico derivante dall'omessa considerazione che il reddito imponibile ai fini delle imposte dirette non era *tout court* parificabile ai ricavi, ma era invece dato dalla risultante algebrica di costi e ricavi. Nella fattispecie, sulla base degli accertamenti compiuti dall'Ufficio, era emerso che il Consorzio aveva sostenuto costi inerenti e documentati per complessivi euro 28.937,245, ma tale circostanza non solo non era stata valorizzata dai Giudici di secondo grado al fine di determinare, per effetto della somma algebrica tra costi e ricavi, il reddito del Consorzio, ma era stata addirittura posta a fondamento di



un rilievo di omessa fatturazione, derivante dalla acritica applicazione alla fattispecie in esame di un paradigma operativo, secondo cui i consorzi, in funzione della loro neutralità e trasparenza, avrebbero dovuto sempre provvedere all'integrale ribaltamento sulle imprese consorziate di tutte le operazioni economiche da esso conseguite. I giudici di secondo grado, stante l'appello incidentale proposto dal Consorzio ricorrente, che richiedeva la preventiva verifica della qualificazione del rapporto tra il consorzio e le consorziate e l'accertamento della natura delle operazioni svolte dal Consorzio, avevano reso una motivazione del tutto avulsa dal «thema decidendum» suscitato dal Consorzio con il proposto motivo di appello, e si riduceva ad un'affermazione apodittica, affetta da una radicale genericità, che la svuotava del tutto di significato. Non si comprendeva se quando parlavano di «*corrispettivo da prestazione*» (da assoggettare ad Iva), i Giudici intendevano riferirsi alla *prestazione* di ribaltamento dei costi, che era l'oggetto del motivo d'appello del Consorzio, o, più in generale (come pure parrebbe), alla prestazione di cessione delle aree alle imprese consorziate, previa realizzazione delle opere di urbanizzazione ed era evidente che, in questo secondo caso, la motivazione non aveva alcuna attinenza con il *decisum*, dato che era incontrovertibile che gli atti di cessione alle imprese consorziate delle aree urbanizzate erano stati stipulati a decorrere dall'anno 2007. Per quanto poi concerneva il «*quanto sopra*», con il quale i Giudici di secondo grado alludevano alle argomentazioni che precedevano, si ribadiva che le stesse mancavano di senso logico e giuridico e di attinenza alla fattispecie concreta.

**2.1** Il motivo è inammissibile sotto un duplice profilo.

**2.2** E' in primo luogo inammissibile per la novità della questione dedotta che non risulta dal provvedimento impugnato, rilevandosi, sul punto, il ricorso privo di autosufficienza perché non rispettoso del noto principio secondo cui «*Qualora con il ricorso per cassazione siano*





*prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorso deve, a pena di inammissibilità, non solo allegare l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito, ma anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto in virtù del principio di autosufficienza del ricorso. I motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito né rilevabili d'ufficio» (Cass., 9 luglio 2013, n. 17041; Cass., 9 agosto 2018, n. 20694; Cass., 13 giugno 2018, n. 15430; Cass., 13 agosto 2018, n. 20712).*

**2.3** Più specificamente, nel giudizio di cassazione non si possono prospettare nuove questioni di diritto ovvero nuovi temi di contestazione che implicino indagini e accertamenti di fatto non effettuati dal giudice di merito, nemmeno se si tratti di questioni rilevabili d'ufficio (Cass., 13 giugno 2018, n. 15430) e, in quest'ottica, il ricorrente ha l'onere di riportare, a pena d'inammissibilità, dettagliatamente in ricorso gli esatti termini della questione posta al giudice di merito (Cass., 9 luglio 2013, n. 17041).

**2.4** Anche nella memoria il Consorzio ricorrente si limita ad affermare che non si tratta di questione nuova e che *«A confutazione di tale assunto, infatti, è sufficiente leggere gli atti prodotti dal parte ricorrente nei precedenti gradi di giudizio, per avvedersi della loro erroneità, infondatezza e pretestuosità».*

**2.5** E' inammissibile, in secondo luogo, per difetto di autosufficienza, nella parte in cui il Consorzio afferma che l'accertamento posto in essere dall'Ufficio sia un accertamento induttivo puro, tenuto conto che, nel caso in esame, l'Ufficio ha accertato che, nell'anno in contestazione, erano stati effettuati versamenti sul «fondo consortile» ritenuti rilevanti sotto l'aspetto impositivo al netto dei versamenti di quote di ammissione perché effettuati a copertura di costi e spese



sostenute dal Consorzio a beneficio indistintamente dei singoli soci e, pertanto, ritenuti ricavi, nonché la presenza di variazioni positive dei lavori in corso di esecuzione che, nell'anno in contestazione, avevano avuto un incremento con relativa imputazione agli elementi positivi di reddito ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP. Era, dunque, necessario trascrivere il contenuto dell'avviso di accertamento al fine di consentire a questo Collegio di verificare se l'Agenzia delle Entrate avesse operato in concreto con un accertamento analitico-induttivo o piuttosto con un accertamento induttivo puro

**2.6** E ciò tenuto conto che *«In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il giudizio di complessiva o intrinseca inattendibilità delle scritture contabili, ancorché formalmente corrette, costituisce il presupposto per procedere con il metodo analitico-induttivo, che consente valutazioni sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, ma anche quello per procedere con l'accertamento induttivo "puro", fondato su presunzioni cd. "supersemplici", prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, in presenza di una delle tassative condizioni previste dallo stesso art. 39, comma 2, il quale, inoltre, costituendo una facoltà per l'Amministrazione, può prescindere anche solo in parte dalle scritture contabili e dal bilancio e non richiede alcuna specifica motivazione per l'utilizzazione di dati indicati in contabilità o in dichiarazione o comunque provenienti dallo stesso contribuente, anche a fronte di un giudizio di complessiva inattendibilità della contabilità, nel rispetto di una ricostruzione operata sempre secondo criteri di ragionevolezza e nel rispetto del parametro costituzionale della capacità contributiva»* (Cass., 13 giugno 2024, n. 16528; Cass., 17 luglio 2019, n. 19191).

**2.7** Ed invero, *«In tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di*





*accertamento induttivo "puro" ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario» (Cass., 28 novembre 2022, n. 34996) e ciò «al fine ne di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto» (Cass., 23 ottobre 2018, n. 26748).*

**2.8** Ancora, va precisato che *«In tema di rettifica dei redditi d'impresa, l'accertamento analitico induttivo presuppone, a differenza di quello induttivo "puro", che la documentazione contabile sia nel complesso attendibile, sicché la ricostruzione fondata sulle presunzioni semplici, di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, non ha ad oggetto il reddito nella sua totalità, ma singoli elementi attivi e passivi, dei quali risulta provata "aliunde" la mancanza o l'inesattezza»* (Cass., 21 marzo 2018, n. 7025).

**3.** Il terzo motivo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 132, comma secondo, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma secondo, n. 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992. I Giudici di secondo grado avevano rigettato il motivo d'appello con il quale il Consorzio ricorrente aveva reiterato il motivo del ricorso introduttivo concernente il rilievo con cui l'Agenzia delle Entrate aveva ripreso a tassazione una maggiore imposta Iva, assumendo che il Consorzio aveva l'obbligo di ribaltare pro-quota ai consorziati l'imposta a debito assolta sugli acquisti di beni e servizi. In relazione a questo capo di pronuncia i Giudici di secondo grado avevano reso una motivazione apodittica, basata su argomenti privi di aggancio con la fattispecie concreta ed in parte incomprensibili.



**4.** Il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 132, comma secondo, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36, comma secondo, n. 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992, per avere i Giudici di secondo grado erroneamente ritenuto sussistente a carico del Consorzio [REDACTED] un onere di integrale ribaltamento alle imprese consorziate dei costi sostenuti, con conseguente obbligo di fatturazione dei relativi importi nei confronti delle imprese consorziate, senza tenere conto delle concrete modalità di svolgimento dell'attività del Consorzio, ed incorrendo così nella falsa applicazione delle norme indicate in rubrica. I giudici di secondo grado, nella parte in cui avevano rigettato l'appello proposto dal Consorzio [REDACTED] in punto di omessa fatturazione di operazioni imponibili per mancato ribaltamento dei costi alle imprese consorziate, era incorsa anche nella violazione e falsa applicazione delle norme indicate in rubrica, a ciò indotta dall'erroneo convincimento che i consorzi con attività esterna, dovevano sempre operare in base ad un rapporto di mandato senza rappresentanza e secondo il meccanismo del ribaltamento integrale dei costi e dei ricavi, così non tenendo conto delle concrete modalità di svolgimento dell'attività consortile.

**4.1** I motivi, che devono essere trattati unitariamente perchè connessi, sono infondati.

**4.2** In proposito, deve richiamarsi la giurisprudenza di questa Corte secondo cui *«In materia di Iva, 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» e che «Il ribaltamento di costi e ricavi tra tutti i consorziati è doveroso nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, svolga servizi complementari, comunque correlati alla finalità mutualistica di utilizzo del servizio consortile» (cfr. Cass., 12 novembre 2020, n. 25518).*

**4.3** Già le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato che l'esercizio di un'impresa commerciale ed il relativo intento di lucro non sono inconciliabili con lo scopo mutualistico proprio della cooperativa, dovendosi ormai ritenere superata l'identificazione, da un lato, della società con lo scopo di lucro, e dall'altro, della cooperativa con l'interesse mutualistico e 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 dal modello neutrale verso le proprie consorziate, con possibile disallineamento fra le reciproche fatturazioni»* (Cass., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190, nonché le coeve Cass., Sez. U., 14 giugno 2016, nn. 12191, 12192, 12193 e 12194).

**4.4** 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, occorre pur sempre esaminare i rapporti intercorsi tra la società consortile e la consorziata nella fase di assegnazione dei lavori o dei servizi ai singoli consorziati, in base alle modalità attraverso le quali è



svolta l'attività della società consortile ed alla loro correlazione con gli scopi di volta in volta perseguiti. Dai detti interventi di questa Corte emerge dunque l'assoluta rilevanza della natura delle operazioni o dei servizi espletati dal consorzio o dalle consorziate e del rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi a queste ultime al fine di verificare l'an (oltre che il *quantum*) del c.d. ribaltamento di costi e ricavi dal primo alle seconde (Cass., Sez. U., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057 e, più di recente, Cass., 3 marzo 2017, n. 5398).

**4.5** Come già precisato da questa Corte, *«le citate Sezioni Unite hanno individuato le seguenti ipotesi giustificanti 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; 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 consorziato a seguito della commessa in suo favore. Quanto ai rapporti tra consorzio e consorziata, per commesse assunte da quest'ultima per il tramite del primo, questa Corte ha poi chiarito 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. Ciò lo si evince dall'art. 3, comma 3, del d.P.R. 633 del 1972, secondo cui le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono*





*considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario, nonché dall'art. 13, comma 2, lett. b), del medesimo d.P.R., che fissa la base imponibile per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî 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 (Cass. sez. 5, n. 5398 del 2017, cit.). La detta ricostruzione è peraltro 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. 7 luglio 2011, causa C-464/10; sul punto si veda anche Cass. sez. 5, n. 5398 del 2017, cit.). 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» (Cass., 12 novembre 2020, n. 25518, in motivazione).*

**4.6** Alla luce dei principi suesposti, diviene allora essenziale accertare, quale questione di fatto affidata al giudice del merito, la natura dei rapporti intercorsi tra l'ente consortile e la consorziata, con riguardo all'assegnazione dei lavori o servizi ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse. Le diverse modalità, attraverso le quali viene svolta l'attività consortile, nonché la correlazione delle stesse con



gli scopi di volta in volta perseguiti, impongono, infatti, l'accertamento in concreto circa i rapporti intercorsi. L'accertamento sulla natura delle operazioni o dei servizi, rispettivamente espletati dall'ente consortile e dalle consorziate, e sul rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate medesime, costituisce, in altri termini, il presupposto imprescindibile per stabilire se debba avvenire, o no, il c.d. ribaltamento, integrale o parziale, dei costi e dei ricavi. Pertanto, solo quando il consorzio acquisisca autonomamente una commessa a scopo di lucro, e proceda ad un autonomo adempimento della stessa indipendentemente dalla partecipazione delle consorziate, non dovrà procedersi al ribaltamento dei costi tra tutti costoro; al contrario, è dovuto il ribaltamento di costi e ricavi nel caso in cui il consorzio, pur avvalendosi di proprie strutture, abbia svolto servizi complementari, comunque connessi al criterio mutualistico di utilizzo del servizio consortile. Si tratta di accertamenti da compiere sulla base dello statuto consortile e delle concrete modalità di svolgimento del rapporto poste in essere nel corso della sua durata.

**4.7** Ciò posto, la Commissione tributaria regionale, conformemente ai principi suesposti, con un accertamento in fatto non sindacabile in questa sede (come già detto), dopo avere ricostruito sullo schema del mandato senza rappresentanza i rapporti tra consorzio e consorziate ed avere affermato che il Consorzio aveva svolto un servizio per conto delle consorziate (lavori di realizzazione delle opere necessarie all'urbanizzazione delle aree artigianali), ha di conseguenza affermato che, nel caso di specie, rilevava un problema di mancato ribaltamento dei costi; il Consorzio, infatti, aveva eseguito i lavori realizzazione delle opere necessarie all'urbanizzazione delle aree artigianali coprendo i costi con i contributi delle consorziate (al netto dei versamenti per le quote di ingresso) e, poi, aveva ommesso di fatturare i costi che avrebbero dovuto essere ribaltati alle consorziate, così omettendo di versare una maggiore imposta ai fini Iva debitamente calcolata ed, in





ultimo, si era portato in detrazione l'imposta Iva regolarmente assolta sugli acquisti (rilievo sul quale i giudici di secondo grado hanno rilevato, alle pagine 6 e 7 della sentenza impugnata, l'inammissibilità perché non oggetto di specifico motivo di appello).

**4.8** Non sussiste, dunque, il difetto di motivazione dedotto, perché la motivazione è apparente quando non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento (Cass., 5 luglio 2022, n. 21302; Cass., 1 marzo 2022, n. 6758) e, nel caso in esame, per quanto già detto, la sentenza impugnata è adeguatamente motivata, non essendosi limitata a richiamare la giurisprudenza di merito e di legittimità, ma ha anche spiegato le ragioni poste a fondamento del convincimento di fondatezza delle censure proposte dall'Ufficio, alla luce peraltro, dei documenti prodotti e delle deduzioni formulate dalle parti nei rispettivi atti di appello e nelle controdeduzioni. Si tratta, in conclusione, di una motivazione sufficiente ad evidenziare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale e funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione.

**5.** Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere rigettato e il Consorzio ricorrente va condannato al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna il Consorzio ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.



Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del Consorzio ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 *bis*, dello stesso articolo 13, ove dovuto.  
Così deciso in Roma, il 3 luglio 2024.

Il Consigliere relatore  
Lunella Caradonna

Il Presidente  
Ernestino Bruschetta

