

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAPA Enrico - Presidente -
Dott. BURSESE Gaetano Antonio - Consigliere -
Dott. D'ALESSANDRO Paolo - Consigliere -
Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -
Dott. MELONCELLI Achille - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:
sentenza

sul ricorso proposto da:

Associazione temporanea d'impresе Messina Carmelo e Ferreri Emanuele,
di seguito "ATI", in persona del suo legale rappresentante in carica,
signor M.C., rappresentata e difesa dagli avv. Rabiolo
Pietro e Alessi Gaetano, presso il quale è elettivamente domiciliata
in Roma, Piazza Martiri di Belfiore 2;

- ricorrente -

contro

il Ministero delle finanze, in persona del Ministro in carica, e
l'Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante in
carica, rappresentati e difesi dall'Avvocatura generale dello Stato,
presso la quale sono domiciliati in Roma, Via dei Portoghesi 12;

- intimati e controricorrenti -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di
Palermo 10 luglio 2001, n. 145/24/01, depositata l'11 settembre 2001;

udita la relazione sulla causa svolta nell'udienza pubblica del 20
gennaio 2009 dal Cons. Dott. Achille Meloncelli;

udito l'avv. Tidore Barbara per le resistenti amministrazioni
finanziarie;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
Ceniccola Raffaele, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.1. Il 15 ottobre 2002 è notificato alle intimate amministrazioni finanziarie un ricorso dell'ATI per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha accolto l'appello dell'Ufficio IVA di Caltanissetta contro la sentenza della Commissione

tributaria provinciale (CTP) di Caltanissetta n. 21/05/96, che aveva accolto il ricorso dell'ATI contro l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) dell'IVA 1989.

1.2. Il 15 novembre 2002 è notificato all'ATI il controricorso delle amministrazioni finanziarie.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) il (OMISSIS) le imprese Messina e Ferreri sottoscrivono un regolamento, con il quale si riuniscono temporaneamente per partecipare ad una gara d'appalto indetta dal Comune di Campotranco;

b) ottenuta l'aggiudicazione dell'appalto, l'ATI, con l'autorizzazione del Comune appaltante, modificano i patti precedentemente stipulati, configurando un nuovo soggetto d'imposta nascente dall'unificazione delle imprese, con conseguenti implicazioni di ordine fiscale e contabile;

l'ATI, dopo aver chiesto ed ottenuto un numero di partita IVA, presenta proprie dichiarazioni IVA, proprie dichiarazioni dei redditi, proprie dichiarazioni di sostituto d'imposta ed apre proprie posizioni INPS, INAIL e Cassa edile e intrattiene direttamente rapporti con i committenti e con i fornitori;

c) poichè l'ATI sostiene costi soggetti ad aliquote ordinarie IVA e fattura con aliquota ridotta, si trova in una situazione di credito IVA nei confronti dell'Erario e, quindi, chiede il rimborso dell'IVA con la dichiarazione relativa al 1989;

d) il 10 novembre 1993 l'Ufficio IVA di Caltanissetta rigetta la richiesta di rimborso e notifica all'ATI l'avviso di rettifica n. (OMISSIS), con il quale accerta per il 1989 una maggior IVA di L. 54.913.000, delle quali L. 45.000.000 di rimborso non concesso e L. 9.313.000 di credito non riconosciuto, e commina pene pecuniarie per L. 67.165.000;

e) il ricorso dell'ATI è accolto dalla CTP;

f) l'appello dell'Ufficio è, invece, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) "l'Ufficio finanziario non aveva riconosciuto il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione anno 1989 ed ascendente a L. 54.313.000 poiché le suddette imprese in un primo momento avevano stipulato apposito atto con il quale si erano temporaneamente riunite al fine di partecipare ad una

gara d'appalto, stabilendo in modo preciso che ognuna d'esse avrebbe mantenuto la propria autonomia gestionale e fiscale, mentre successivamente modificando quanto già avevano convenuto avevano violato il principio della trasparenza, voluto dalla L. n. 584 del 1977";

b) "la ratio della normativa riguardante le associazioni temporanee, finalizzate ad agevolare la partecipazione ad appalti pubblici tra imprese che singolarmente, sovente, non possiedono i requisiti voluti dalla legge, è governata dal principio della trasparenza e linearità dei rapporti tra le

stesse associate. Sotto altro profilo, poi, si osserva che le imprese appellate avevano normato il tipo di rapporti intercorrenti tra loro anche ai fini contabili e fiscali, dai quali sono sorti rispettivamente diritti ed oneri in capo ad entrambe, sicchè una volta intrapresa l'attività comune risultano illegittimi quei comportamenti che, di fatto,

violano quanto in precedenza stabilito dalle stesse parti, pena il difetto, come nel caso in esame, di legittimazione soggettiva".

4. Il ricorso per cassazione dell'ATI è sostenuto con cinque motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata e che i resistenti siano condannati al pagamento delle spese processuali.

5. Le intime amministrazioni finanziarie resistono con controricorso e concludono, fatte salve le questioni procedurali sollevate con il primo motivo, per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

Diritto MOTIVI DELLA DECISIONE

6.1. Con il primo motivo d'impugnazione si denuncia la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 12, 31 e 61, e dell'art. 24 Cost..

6.2. In via preliminare si eccepisce la nullità della sentenza impugnata, perchè essa sarebbe stata pronunciata senza che sia stata data comunicazione della data di trattazione dell'appello al difensore dell'Ati, regolarmente costituito in giudizio.

6.3. Il motivo è infondato. Infatti, risulta dagli atti di causa, ai quali la Corte può accedere in ragione della natura processuale della questione sottoposta al suo esame, che il 22 maggio 2001 la CTR di Palermo ha adottato un'ordinanza con la quale, rilevato che è assente il relatore avv. Paolillo, ha rinviato la trattazione della causa al 10 luglio 2001, alle ore 15,30. Il dispositivo di tale ordinanza è stato notificato con la raccomandata n. (OMISSIS), spedita il (OMISSIS) e ricevuta dall'avv. Pietro Rabiolo, difensore costituito in giudizio dell'Ati, in Viale Conye Testasecca n. 44 93100 Caltanissetta, il 28 maggio 2001. Nell'udienza del 10 luglio 2001, poi, la causa è stata decisa con la sentenza ora impugnata per cassazione. Se ne deduce che l'avviso di trattazione D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 31, è stato ritualmente notificato.

7.1. Con il secondo motivo d'impugnazione s'ipotizza la violazione del principio d'inderogabilità della competenza territoriale delle Commissioni tributarie ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 2.

7.2. Secondo l'ATI la sentenza impugnata sarebbe invalida, perchè l'appello non avrebbe potuto essere deciso dalla CTR di Palermo.

Infatti, con D.M. 6 giugno 2000 sarebbe stata istituita a Caltanissetta la Sezione staccata della CTR della Sicilia e la questione dell'incompetenza territoriale avrebbe dovuto essere rilevata d'ufficio dal giudice d'appello.

7.3. Il motivo è inammissibile, perchè per il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 5, comma 2, "L'incompetenza della commissione tributaria è rilevabile ... soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce" e non risulta che la questione dell'incompetenza, qui sollevata, sia stata proposta dalla parte nel giudizio di secondo grado, al quale il vizio viene riferito dalla Società.

In ogni caso, il motivo è inammissibile anche per mancanza di autosufficienza, perchè sarebbe stato onere della Società ricorrente indicare gli estremi d'identificazione e il contenuto del decreto ministeriale che avrebbe introdotto quelle

modificazioni dell'organizzazione della Commissione tributaria regionale della Sicilia, che sarebbero all'origine dell'ipotizzato vizio d'incompetenza territoriale.

8. Il ricorso è sostenuto, poi, da altri tre motivi, che devono essere esaminati congiuntamente per il fatto che propongono la medesima questione di diritto.

9.1. Con il terzo motivo d'impugnazione si denuncia la violazione e la falsa interpretazione della L. 8 agosto 1977, n. 584.

9.2. L'ATI sostiene, al riguardo, che essa non avrebbe violato nessuna disposizione della L. 8 agosto 1977, n. 584, e tanto meno il principio della trasparenza e della linearità dei rapporti tra le associate. Nella fattispecie l'ATI, dal momento che nell'esecuzione del contratto di appalto avrebbe di fatto agito in modo unitario e indistinto sia all'interno del raggruppamento sia nei confronti dei terzi, per una corretta e trasparente contabilità avrebbe agito come associazione che ha soggettiva capacità giuridica ai fini fiscali, ottenendo a tal fine, a suo nome, un numero di partita IVA e di iscrizione alla Camera di commercio, presentando proprie dichiarazioni tributarie e previdenziali. L'ATI sostiene, quindi, la tesi secondo la quale, per la configurabilità della soggettività d'imposta in capo alle ATI sarebbe determinante il fatto che esse si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto sia all'interno del raggruppamento sia nei confronti dei terzi, così da perdere la loro autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere. Tali importanti elementi, che discenderebbero dalla corretta applicazione della normativa fiscale, non sarebbero stati considerati dall'Ufficio e non sarebbero stati presi in considerazione nemmeno dalla CTR nella sentenza impugnata.

10.1. Con il quarto motivo d'impugnazione si lamenta l'omessa motivazione della sentenza impugnata su un punto decisivo della controversia.

10.2. L'ATI sostiene, in proposito, che la CTR non avrebbe considerato che essa avrebbe agito di fatto in modo unitario e indistinto sia all'interno del raggruppamento sia nei confronti dei terzi, tenuto conto che la natura stessa dell'opera non avrebbe permesso di ripartire l'appalto tra le due associate e, quindi, di attribuire a ciascuna impresa i costi e i ricavi derivanti dalla sua esecuzione unitaria. La CTR sarebbe incorsa nel vizio di motivazione illogica e contraddittoria rispetto alla risultanze processuali e alle argomentazioni giuridiche sviluppate nel corso del giudizio e dal giudice di primo grado e nel vizio di omessa motivazione, perchè non avrebbe spiegato sulla base di quali elementi ha ritenuto che l'ATI avrebbe violato il principio di trasparenza voluto dalla L. 8 agosto 1977, n. 584.

11.1. Con il quinto motivo d'impugnazione si denunciano la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 1, 4 e 19, anche in relazione all'art. 53 Cost..

11.2. Secondo l'ATI le disposizioni normative sull'IVA citate in epigrafe privilegierebbero più l'aspetto oggettivo ed effettivo che quello soggettivo o nominale, perchè lo stesso soggetto passivo dell'IVA sarebbe individuato dalle norme con espresso riferimento all'aspetto oggettivo dell'attività effettivamente esercitata. Nel caso di specie sarebbe indubbio che l'ATI avrebbe svolto l'attività commerciale di prestazione di servizi (appalti per la costruzione di opere pubbliche) e per tale ragione avrebbe emesso regolarmente fatture per tutti i lavori svolti a favore dell'ente

committente. A fronte dell'addebito dell'IVA nei confronti del committente, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art 19, prevedrebbe, in capo allo stesso soggetto passivo, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti di beni e di servizi effettuati sempre nell'esercizio della stessa attività d'impresa. La sentenza impugnata, invece, si porrebbe in contrasto con tali norme, perchè avrebbe fatto illegittimamente ricadere l'onere del pagamento dell'IVA, non sul consumatore finale, come avrebbe dovuto fare, ma sull'ATI. 12. Con i motivi d'impugnazione terzo, quarto e quinto si pone la medesima questione di diritto, consistente nel chiedere se l'ATI possa configurarsi come autonomo ed unitario soggetto tributario.

Dei fatti di causa descritti nel 2 sono rilevanti quelli descritti sub b) e c).

Sul piano normativo si rileva l'esistenza di varie disposizioni normative, dalle quali si può estrarre il materiale letterario con cui confezionare le norme giuridiche idonee alla sussunzione della fattispecie controversa:

1) la L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 20, comma 3: "Possono altresì essere ammesse alle gare o alla trattativa di cui al precedente comma imprese riunite o che dichiarino di volersi riunire ai sensi del comma 1, presente art., le quali ne facciano richiesta al soggetto appaltante, sempre che sussistano i requisiti previsti dalla presente legge";

2) la L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 22, comma 1, n. 1: "Il mandato conferito all'impresa capogruppo dalle altre imprese riunite deve risultare da scrittura privata autenticata";

3) la L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 22, comma 3: "Il rapporto di mandato non determina di per sè organizzazione o associazione fra le imprese riunite, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali";

4) la L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 23 bis, commi 1 e 3, introdotto dalla L. 8 ottobre 1984, n. 687, art. 12: "Le imprese riunite possono costituire tra loro una società, anche consortile, ai sensi del libro 5^o, titolo 5^o, capi 3^o e seguenti del codice civile, per la esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori. La società 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, ferme restando le responsabilità delle imprese riunite di cui al precedente art. 21, u.c.. Il subentro ha effetto dalla data di notificazione dell'atto costitutivo all'ente committente o concedente".

Se ne deduce che nel tempo si sono succedute due discipline: la prima, dal 1977 al 1984, si trae dalla L. 8 agosto 1977, n. 584, artt. 20 e 22; la seconda, introdotta nel 1984 e rimasta in vigore fino al 1999 (l'abrogazione è stata disposta dal D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554, art. 231), si trae dalla L. 8 agosto 1977, n. 584, artt. 20, 22 e 23-bis, ed è quella che si applica al caso in esame, che riguarda l'IVA 1989.

Orbene, se si stesse alla disciplina originaria, l'ATI conserverebbe ad ognuna delle imprese riunite la sua "autonomia ai fini... degli adempimenti fiscali" (L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 22, comma 3), anche quando le imprese temporaneamente associate conferiscano all'impresa capogruppo il mandato di rappresentarle unitariamente nei confronti del soggetto appaltante (L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 22, comma 1, n. 1).

Nella disciplina successiva (L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 23 bis) le imprese riunite possono costituire tra loro una società per l'esecuzione unitaria dei lavori appaltati (L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 23 bis, comma 1), ma le nuove disposizioni sono dettate per regolare solo i rapporti con l'ente committente e, se esse si preoccupano di mantener ferme le responsabilità delle singole imprese associate previste dalla L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 21, u.c., che regola la loro responsabilità solidale nei confronti dell'appaltante, a maggior ragione non devono considerarsi modificati i rapporti con i soggetti terzi regolati dalla L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 22, comma 3, che sono le autorità tributarie e le autorità previdenziali sociali. In ogni caso, anche a voler ipotizzare che la società costituita L. 8 agosto 1977, n. 584, ex art. 23-bis, sia un soggetto anche tributariamente autonomo, la norma così configurata non potrebbe essere applicata all'attuale ricorrente, perchè non risulta che il soggetto costituito dalle società associate temporaneamente Messina Carmelo e Ferreri Emanuele sia una società della specie minuziosamente regolata, anche proceduralmente, dalla L. 8 agosto 1977, n. 584, art. 23-bis: nulla dice in proposito la CTR, alla quale spetta l'accertamento dei fatti di causa, e nulla dice l'ATI in questa sede, perchè essa si esprime sempre nei termini generici di un "soggetto unitario", la cui natura giuridica resta indeterminata.

13. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso.

14. La novità della questione di diritto sottoposta all'esame della Corte induce a compensare tra le parti le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 20 gennaio 2009.

Depositato in Cancelleria il 20 marzo 2009