

Cass., civ. sez. V, del 24 febbraio 2015 n. 3651

Con il primo e assorbente motivo - denunciando violazione dell'art. 19 del decreto IVA riguardo agli artt. 21-22-23bis della legge n. 584 del 1977 - la ricorrente censura la sentenza d'appello osservando che, per legge, è solo la società mandataria (nella specie la Soc. T.) che ha l'esclusiva rappresentanza processuale dell'associazione temporanea d'impresie nel contenzioso con la stazione appaltante, atteso che il rapporto contrattuale intercorre solo tra queste ultime e ad esso resta, sempre per legge, estranea la società consortile (nella specie la Soc. V.), che sia stata costituita per l'esecuzione materiale dei lavori aggiudicati. Sicché la società consortile è estranea alla gestione del contenzioso e all'addebito dei relativi costi, che devono, invece, restare confinati nel rapporto inter associativo dell'ATI e delle imprese ivi riunite.

Il che rileva, secondo il fisco, in termini di non inerenza degli esborsi sostenuti al suddetto titolo dalla società consortile.

6. Il motivo va accolto.

A norma della legge 8 agosto 1977, n. 584, sono ammesse a presentare offerte per gli appalti le imprese riunite che abbiano conferito mandato con rappresentanza ad una di esse, qualificata capogruppo, la quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e delle mandanti. L'offerta delle imprese riunite determina la loro responsabilità solidale nei confronti del soggetto appaltante. Il mandato conferito all'impresa capogruppo dalle altre ditte riunite è gratuito e irrevocabile e al mandatario spetta la rappresentanza esclusiva, anche processuale, delle imprese mandanti nei confronti del soggetto appaltante per tutte le operazioni e gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, anche dopo il collaudo dei lavori, fino alla estinzione di ogni rapporto. Il rapporto di mandato non determina di per sé 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. Le imprese riunite, inoltre, possono costituire tra loro una società, anche consortile (ai sensi del libro V, titolo V, capi III e seguenti del codice civile) per l'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.

7. Così definiti i tratti essenziali della disciplina sostanziale in materia, desumibili dagli artt. 20-21-22-23bis della suddetta legge (conf. artt. 22-26 d.lgs. n. 406 del 1991; artt. 93-95-96 d.p.r. n. 554 del 1999), si osserva che l'art. 23 bis cit. (conf. art. 26, comma 2, d.lgs. n. 406 del 1991 e art. 96, comma 2, d.p.r. n. 554 del 1999) ha l'esclusiva portata di legittimare la società consortile nei confronti dell'ente appaltante nella esecuzione delle prestazioni oggetto del contratto a carico dell'ATI, ma non ne comporta la sostituzione perché: a) la norma fa riferimento ad un "subentro" nella esecuzione totale o parziale del contratto e non ad una successione nel rapporto giuridico sorto con la convenzione con l'ente appaltante; b) la norma esclude in modo assoluto che ciò determini subappalto o cessione di contratto, tant'è che espressamente prevede che non siano necessarie autorizzazioni o approvazioni; c) permane la responsabilità delle imprese riunite, come regolata dall'art. 21 cit. (conf. Sez. 1, Sentenza n. 77 del 04/01/2001, Rv. 542955).

In proposito si è chiarito che il regime dell'associazione temporanea d'impresa è diverso da quello della società consortile, che sia stata poi costituita, facendo capo l'uno alla riunione d'impresa, nella quale s'instaura tra la capogruppo e le altre un rapporto di mandato gratuito e irrevocabile (artt. 20, comma 1, e 22 legge 584/1977; conf. artt. 22, comma 1, e 23, comma 8, d.lgs. n. 406 del 1991 e artt. 93, comma 1, e 95, comma 5, d.p.r. n. 554 del 1999) e l'altro alle disposizioni consortili e societarie del codice civile (sent.ult.cit.). Pertanto, la società consortile, eseguendo l'opera appaltata alle imprese riunite in ATI e poi consorziate, non acquista alcun diritto nei confronti della committente e non è sua creditrice (Sez. 1, Sentenza n. 28220 del 26/11/2008, Rv. 605869). Ne deriva che l'ultimo comma dell'art. 22 cit., siccome prevede che l'autonomia delle imprese associate è conservata ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali, non deroga alla regola (comma 2) in base alla quale alla mandataria spetta la rappresentanza esclusiva, anche processuale, delle imprese mandanti nei confronti del soggetto appaltante (Sez. 1, Sentenza n. 12732 del 20/07/2012, Rv. 623957; conf. art. 23, commi 9-10, d.lgs. n. 406 del 1991 e art. 95, commi 6-7, d.p.r. n. 554 del 1999).

8. Le disposizioni della legge n. 584 del 1977 e quella della simile normativa sopravvenuta (artt. 22 e 26 d.lgs. n. 401 del 1991; artt. 93-95-96 d.p.r. n. 554 del 1999) non pongono in capo alla società consortile alcuna attribuzione circa il contenzioso generato dal contratto di appalto. Infatti, alle singole socie delle attività svolte per suo tramite restano imputabili, tra i ricavi, i corrispettivi dovuti dalla stazione committente, essendo invece riferibili alla società consortile, tra i costi, le spese sostenute per l'esecuzione unitaria dei lavori, e, tra i ricavi, i contributi versati "pro quota" dalle società sode a copertura di tali spese, null'altro di più (puntualmente in termini Sez. 5, Sentenza n. 13582 del 02/11/2001, Rv. 549968; conf. cit. Sez. 1, n. 28220 del 2008).

Se, come ritiene la giurisprudenza di legittimità confortata da gran parte della dottrina, la disposizione dell'art. 23bis cit. (conf. art. 26, comma 2, d.lgs. n. 406 del 1991 e art. 96, comma 2, d.p.r. n. 554 del 1999) ha «la esclusiva portata di legittimare la società consortile nei confronti dell'ente appaltante nella esecuzione delle prestazioni oggetto del contratto a carico dell'ATI, ma non ne comporta la sostituzione», titolare del contratto continua a essere il raggruppamento, rimanendo la società un mero strumento di esecuzione dei lavori e, quindi, semplice struttura operativa a servizio del raggruppamento medesimo. Ciò comporta che, anche dopo il subentro della società nella esecuzione delle opere, tutti i rapporti scaturenti dal contratto di appalto continuano a intercorrere direttamente tra l'associazione temporanea e l'ente committente restando a essa estranea la società subentrante.

9. Dunque, nonostante la costituzione della società consortile, resta pur sempre centrale ed esclusivo il ruolo dell'impresa capogruppo quale mandataria delle imprese riunite nel rapporto di appalto. Ne deriva che all'esecuzione di esso provvede il nuovo soggetto consortile mentre all'amministrazione dello stesso rapporto (es. riscossione dei crediti, gestione del contenzioso) è preposta solo la società mandataria. Perciò le spese per l'assolvimento di tali compiti restano soggette alle regole del mandato irrevocabile, intercorrente tra la società capogruppo e l'altra o le altre imprese in associazione temporanea (art. 1720 cod. civ.), e non sono suscettibili di triangolazione, fiscalmente rilevante, con la società consortile.

10. Nella specie ciò vale sia per le spese legali generate dal contenzioso con la committente Soc. Autostrade e fatturate da studi professionali direttamente alla Soc. V. e non alla capogruppo e

mandataria dell'ATI, Soc. T., sia per i costi da quest'ultima addebitati alla Soc. V. per il medesimo scopo. Qui non viene in rilievo il principio consolidato secondo cui la società capofila di un gruppo d'impresa, al fine di coordinare le scelte operative e conseguire economie di scala, possa curare direttamente attività d'interesse comune ripartendone i costi fra le affiliate che traggano dal servizio un'effettiva utilità (Sez. 5, Sentenza n. 16480 del 18/07/2014, Rv. 631928), ma rileva la diversa architettura di rapporti giuridici e negoziali e di attribuzioni reciproche, rigorosamente disegnata - per le associazioni temporanee d'impresa e le collegate società consortili - dalla legge n. 584 del 1977 e dalla similare normativa sopravvenuta di cui al d.lgs. n. 401 del 1991 e al d.p.r. n. 554 del 1999. Tali fonti stabiliscono la rigida separazione dei ruoli di amministrazione dell'appalto, da un lato, e di esecuzione unitaria e materiale dei lavori, dall'altro. Il che rileva ai fini della denunciata non inerente per la società consortile della detrazione d'imposta per costi da considerarsi inerenti, invece, all'attività di gestione del contenzioso con la stazione appaltante devoluto per legge esclusivamente all'impresa capogruppo quale mandataria dell'ATI.

E' appena il caso di ricordare che, in base alla disciplina dettata dall'art. 19 del decreto IVA e alla luce della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 (n. 77/388/CEE), mentre cessioni e prestazioni di una società di capitali sono da considerare fatte nell'esercizio d'impresa, per le operazioni passive, non è sufficiente, ai fini della detraibilità dell'imposta, la qualità d'imprenditore societario, dovendosi verificare l'inerente e la strumentalità del bene o del servizio rispetto alla specifica attività imprenditoriale (Sez. 5, Sentenza n. 16697 del 03/07/2013, Rv. 627059).