

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10983 Anno 2020

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 09/06/2020

ORDINANZA

465
2020
sul ricorso iscritto al n. 23400/2013 R.G. proposto da
Benaco s.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avv. Goffredo D'Antona e dall'Avv. Antonino Strano,
con domicilio eletto presso lo studio del secondo, in Roma, Via Aureliano n. 53,
giusta procura speciale a margine del ricorso

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici è

1
Cons.Est. Luigi D'Orazio

domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 112/21/2012, depositata il 16 luglio 2012.

*- controricorrente -
e ricorrente incidentale*

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 gennaio 2020 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Benaco s.r.l. nel 2003 partecipava ad una associazione temporanea di imprese per la costruzione di una discarica nel Comune di Cerro Tanaro, con la quota del 37 %, mentre le altre quote erano attribuite alla Bernasca Costruzioni s.r.l. per il 45 % ed alla Costruzioni Costanzo per il 18 %. L'ATI si aggiudicava la commessa pubblica e le imprese del raggruppamento costituivano, quindi, per l'esecuzione dei lavori una società consortile denominata Cerro Tanaro s.c. Srl, al fine di operare come unico centro di costi per la realizzazione dell'opera. La società consortile evidenziava nella propria contabilità, oltre ai costi sostenuti, che sarebbero stati poi ad essa rimborsati dalle società che componevano l'ATI, anche la valorizzazione dell'opera mediante stati di avanzamento lavori. Le imprese associate, invece, non indicavano nella loro contabilità le quote proporzionali di dette valorizzazioni, costituenti componenti positive per ciascuna società. La Guardia di finanza, quindi, rilevava, acquisendo la documentazione contabile presso la Cerro Tanaro s.c. Srl, la quota di incremento del valore delle rimanenze pari ad € 2.539.452,25, pari alla differenza tra il valore dell'opera contabilizzato l'anno precedente, e quindi, al 31-12-2002, pari ad € 282.688,67, ed il valore della stessa come risultante all'ottavo stato di avanzamento dei lavori in data 31-12-2003 (€ 2.822.140,92). Le rimanenze dell'opera al 31-12-2003, quindi, pari ad € 2.539.452,25 erano state imputate a titolo di ricavo, limitatamente alla quota del 37 %, pari ad € 939.597,33 alla Benaco s.r.l. Vi erano, poi, costi non

idoneamente documentati e non di competenza o, comunque, non inerenti per € 29.400,39.

2.L'Agenzia delle entrate, poi, emetteva avviso di accertamento nei confronti della Benaco s.c. srl determinando un maggiore reddito ritenuto omesso per € 1.033.862,00, liquidando maggiori imposte Irpeg (€ 350.833,00), Iva (€ 86.056,00) ed Irap (€ 43.854,00), oltre alle sanzioni.

3.La contribuente, quindi, impugnava sia l'avviso di accertamento, sia la cartella di pagamento di € 271.641,43 emessa dalla Serit Sicilia a titolo provvisorio in pendenza di ricorso, rilevando che i rapporti delle società "consorziate" dovevano essere regolati con la emissione di fatture con cui le stesse si ripartivano i costi ed i relativi ricavi solo al verificarsi dei presupposti per l'emissione delle fatture, non avendo la normativa previsto una regime di imputazione delle rimanenze della società consortile per "trasparenza".

4.La Commissione tributaria provinciale di Enna, riuniva i giudizi, riteneva legittima l'attribuzione di ricavi per € 939.597,33, pari al 37 % della quota di partecipazione all'ATI, alla contribuente, attribuendo però anche parte dei costi di competenza, stimati dalla Guardia di finanza in € 1.918.149,01, e quindi assegnati alla contribuente nella misura sempre del 37 % (€ 709.715,00 pari al 37 % di € 1.918.149,01). Il reddito di impresa per l'anno 2003 veniva, quindi, rideterminato in riduzione ad € 373.933,87 e veniva annullata la cartella di pagamento. Una parte dei costi era ritenuta non inerente.

5.La contribuente proponeva appello avverso tale decisione, rilevando la violazione del principio del ne bis in idem, in quanto la Commissione tributaria provinciale di Enna (618/03/2010) non ha tenuto conto della sentenza n. 100/1/08 del 20-3-2008, con cui era stato dichiarato legittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti della Cerro Tanaro s.c. Srl, con conseguente doppia imposizione dello stesso reddito. Inoltre, vi era stata violazione dell'art. 2462 c.c., in quanto non dovevano essere annotati costi e ricavi in contabilità della contribuente nella misura del 37 %. Carenza di motivazione sui costi relativi all'esecuzione dell'appalto.

6.L'Agenzia delle entrate proponeva appello incidentale, in quanto i costi erano fittizi e, quindi, indeducibili, sicché non potevano essere ribaltati in capo alle società consorziate. Inoltre, secondo l'Ufficio la costituzione della società appellante era inammissibile perchè tardiva, ai sensi dell'art. 22 d.lgs. 546/1992, in quanto l'appello era stato spedito il 16-3-2011 e la costituzione della società vi era stata solo il 18-4-2011, cioè decorsi i trenta giorni.

7.La Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava entrambi gli appelli, rilevando che il termine per la costituzione della appellante decorreva non data di spedizione del gravame, ma da quella di ricezione dello stesso, quindi, dal 22-3-2011. Non vi era stata alcuna violazione del principio del ne bis in idem, in quanto la sentenza della CTP di Enna, definitiva, concerneva la diversa controversia relativa alla società consortile Cerro Tanaro. La Beneca, invece, non aveva riportato né contabilizzato in bilancio la propria quota di opere in corso di esecuzione alla data del 31-12-2003, relative ai lavori di realizzazione della discarica. Tali circostanze non erano state contestate in giudizio. Pertanto, doveva essere attribuita alla contribuente la parte di lavori pari al 37% di € 2.539.452,25, pari alla quota di partecipazione nella ATI, ossia la somma di € 939.597.33. Da tale quota doveva essere dedotta la corrispondente percentuale del 37 % dei costi sostenuti dalla contribuente "come accertati dalla G.d.F. di Enna".

8.Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società.

9.Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1.Anzitutto, si rileva che la società ricorrente nulla deduce in ordine ai componenti positivi di reddito non contabilizzati ed accertati nella somma di € 62.866,88 relativi a contratti di appalto per lavori eseguiti nei comuni di Brilo (ME), di San Piero Patti (ME) e di Resuttano (CL). Neppure vi sono nel ricorso doglianze sui costi non idoneamente documentati e non inerenti per la somma di € 29.400,39. Pertanto, tali questioni sono state ormai decise con efficacia di

giudicato.

1.1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "violazione dell'art. 67 d.p.r. 600/1973, 112 e 360 c.p.c.", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto dell'esito del giudizio relativo all'avviso di accertamento emesso dalla Agenzia delle entrate nei confronti della società Cerro Tanaro s.c. srl, che ha emesso le fatture relative ai costi sostenuti per l'esecuzione delle opere esclusivamente nei confronti di una delle consorziate, ossia nei confronti della Bernasca Costruzioni, dovendo, invece, emetterle pro quota nei confronti delle tre società consorziate. Tali costi, relativi ai lavori sostenuti, sono stati "ribaltati" per intero alla Bernasca Costruzioni, che li ha inseriti nel proprio bilancio. Nessun documento è stato, invece, emesso dalla Cerro Tanaro nei confronti della Benaco. In assenza di tale documentazione la contribuente non era tenuta ad annotare nel suo bilancio alcun movimento contabile. L'art. 23 bis della legge 8-8-1977, n. 584 ha consentito alle imprese riunite di costituire una società, anche consortile, per l'esecuzione dei lavori. Tuttavia, tale disposizioni solo "apparentemente" richiama la forma societaria vera e propria, ma in realtà non prevederebbe la nascita di un soggetto collettivo realmente autonomo ai sensi del codice civile. Il soggetto contraente, infatti, continua ad essere individuato nell'ATI, mentre solo per agevolare l'esecuzione del contratto le imprese aderenti possono costituire una società di scopo, cui si imputano esclusivamente i rapporti di esecuzione, ma che non risponde dei risultati. La società consortile, dunque, provvede al ribaltamento dei costi alle consorziate esclusivamente mediante l'emissione di apposite fatture, le quali rappresentano l'unico elemento dimostrativo dei lavori effettuati e del reddito conseguito. La società consortile, dunque, ha ribaltato con le fatture tutti i costi sulla Bernasca Costruzioni, che infatti ha inserito in bilancio tali importi. Nel giudizio che ha coinvolto la Cerro Tanaro, società consortile, non v'è stata alcuna contestazione in ordine alla fatture emesse nei confronti della Bernasca. Pertanto, "il reddito conseguito dalla Cerra Tanaro non ribaltato alle società socie quindi è stato tassato in testa al Consorzio".

1.2. Tale motivo è infondato.

1.3. Invero, la Commissione regionale ha rigettato integralmente l'appello proposto dalla società, con il conseguente rigetto implicito di tutte le doglianze indicate nel gravame. Vi è, poi, un rigetto espresso in relazione alla dedotta violazione del principio del ne bis in idem ("non risulta provata alcuna violazione del principio del ne bis in idem").

1.4. Inoltre, dalla stessa ricostruzione dei fatti effettuata dalla ricorrente emerge che l'avviso di accertamento emesso dalla Agenzia delle entrate nei confronti della società consortile Cerro Tanaro costituita dalla ATI, formata dalla Bernasca, dalla Benaco e dalla Costruzioni Costanzo, attiene unicamente ai redditi propri della società consortile. Infatti, la società consortile sostiene i costi per l'esecuzione delle opere relative al contratto di appalto aggiudicato all'ATI ed ha come ricavi sia i contributi volontari annui delle consorziate, sia il pagamento pro quota da parte delle consorziate dei lavori da esse realizzati. Altra questione è, invece, quella attuale che attiene ai redditi delle società consorziate ed in particolare della Benaco, socia al 37 % dell'ATI aggiudicataria dei lavori, in quanto in tal caso il reddito della consorziata si determina, considerando come costi le spese erogate alla società consortile per consentirle la realizzazione dei lavori, e come ricavi il pagamento effettuato in favore dell'ATI, e quindi della singola consorziale, sia pure attraverso l'intermediazione della mandataria capogruppo, dalla stazione appaltante.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione artt. 2462 c.c.; 40 d.p.r. 600/1973, 112 e 360 c.p.c.", in quanto il giudice di appello non si è espresso sulla asserita violazione dell'art. 2462 c.c. In realtà, è inesistente il presupposto della rilevazione di rimanenze finali di altra società "in assenza di alcuna comunicazione della seconda alla prima". Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, la Benaco non ha provveduto ad esporre la propria quota di lavori tra le rimanenze finali delle opere in corso di realizzazione al 31-12-2003. Inoltre, nel bilancio dell'anno 2003 il valore dell'opera non risultava iscritto tra le rimanenze dell'attivo circolante. Nessuna

fattura della Venaci è stata rinvenuta in ordine ai lavori di realizzazione della discarica. Nessuna fattura di ribaltamento costi da parte della consortile Cerro Tanaro risultava contabilizzata. Le rimanenze finali della società consortile Cerro Tanaro non possono essere imputate alla società Benaco pro quota per "trasparenza", in virtù dell'autonomia patrimoniale propria della società consortile. Il giudice di appello, poi, non si è pronunciato sui costi tutti documentati e contabilizzati, ma erroneamente ritenuti non di competenza. In particolare vi è stata omessa pronuncia sulla contabilizzazione dei costi dei carburanti, su quelli di cui ai punti 3.2 e 3.3. del pvc della Guardia di finanza, oltre che sulla sottovalutazione delle opere di durata annuale in corso di esecuzione.

2.1. Tale motivo è infondato.

2.2. Invero, ai sensi dell'art. 23 bis della legge 8-8-1977, n. 584 (analoga è la disposizione di cui all'art. 26 del d.lgs. 19-12-1991, n. 406; come pure quella di cui all'art. 96 del d.p.r. 21 dicembre 1999, n. 554; poi artt. 34 e 37 d.lgs. 163/2006; quindi artt. 45 e 48 d.lgs. 50/2016), "Le imprese riunite possono costituire tra loro una società anche consortile, ai sensi del libro V, capi III 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 all'ultimo comma del precedente articolo 21". L'ultimo comma dell'art. 23 bis citato, poi, prevede che "ai soli fini degli articoli 17 e 18 della presente legge e dell'articolo 14 della legge 10 febbraio 1962, n. 57, i lavori eseguiti dalla società sono riferiti alle singole imprese riunite secondo le rispettive quote di partecipazione alla società stessa".

Invero, la complessità delle opere da realizzare, nell'ambito delle commesse pubbliche, ha spinto le imprese minori ad organizzarsi tra loro per poter partecipare alle gare per l'affidamento delle commesse pubbliche, colorando

l'istituto di una chiara natura pro-competitiva.

Con il raggruppamento temporaneo di imprese non si crea un soggetto giuridico nuovo ed autonomo rispetto ai partecipanti, come nel caso del consorzio con attività esterna di cui all'art. 2602 c.c., in quanto i singoli partecipanti mantengono ciascuno la propria piena autonomia, avendo il contratto contenuto atipico ai sensi dell'art. 1322 c.c., con effetti obbligatori inter partes, ma non verso i terzi, tanto che non può essere certo dichiarato il fallimento del raggruppamento temporaneo, mantenendo autonoma personalità giuridica le singole imprese associate (Cass.Civ., 30 gennaio 2003, n. 1396, che sottolinea l'autonomia operativa delle singole imprese associate - o riunite -, non configurandosi una organizzazione o associazione tra le imprese riunite). Si tratta, quindi, di un'aggregazione temporanea e occasionale tra imprese per lo svolgimento di un'attività, limitatamente al periodo necessario per il suo compimento, retta e disciplinata da un contratto di mandato collettivo speciale (Cass., sez. 5, 23 novembre 2018, n. 30354). Occorre, dunque, distinguere il contratto di cooperazione intercorrente tra la società mandataria e le mandanti, ossia il contratto associativo, stipulato per disciplinare i propri rapporti interni nell'ambito della piena autonomia contrattuale (Cass., n. 15129/2015), dai contenuti più diversificati, dal rapporto del raggruppamento con la stazione appaltante, fondato sul mandato con rappresentanza, gratuito, collettivo ed irrevocabile e sulla procura.

Infatti, si è recentemente affermato che l'ATI, sia nell'ipotesi di raggruppamento verticale che orizzontale, non costituisce un'impresa unitaria che esercita la propria attività in modo indipendente, sopportando individualmente il relativo rischio, sicchè, non configurando un unitario soggetto passivo Iva, non può avvalersi del metodo del reverse charge ai fini dell'assolvimento di detta imposta (Cass., sez. 5, 23 novembre 2018, n. 30354).

Per questa Corte, dunque (Cass.Civ., 30 gennaio 2003, n. 1396) si è chiarito che la presenza del mandato, se consente alla stazione appaltante di avere

come interlocutore privilegiato solo l'impresa mandataria, non determina la creazione di un centro autonomo di imputazione giuridica né comporta l'unificazione dell'attività di esecuzione dell'appalto. L'appalto, dunque, non diventa "comune" alle imprese riunite, in quanto ciascuna di esse conserva la piena autonomia operativa nella realizzazione della parte di opera che le compete.

2.3. Le imprese riunite (o associate) possono, tuttavia, costituire tra loro una società consortile, che però si limita solo alla esecuzione delle opere, mentre il contratto di appalto resta fermo tra la stazione appaltante e l'ATI, che lo stipula tramite la mandataria dell'associazione temporanea, che opera in virtù di mandato collettivo, gratuito ed irrevocabile. Resta, dunque, la responsabilità solidale delle società che fanno parte dell'ATI, sia della mandataria che delle mandanti.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 23 bis della legge 584/1977 (ma è in tal senso anche l'art. 26 del d.lgs. 406/1991), "i lavori eseguiti dalla società sono riferiti alle singole imprese riunite secondo le rispettive quote di partecipazioni alla società stessa".

Pertanto, nei rapporti con la stazione appaltante le società dell'ATI hanno diritto al compenso in relazione alle rispettive quote di partecipazione.

Inoltre, si è ritenuto che, in tema d'IVA, la società consortile, costituita per l'esecuzione dei lavori dalle imprese riunite in associazione temporanea, aggiudicatarie di un appalto pubblico, non può detrarre dall'imposta dovuta quella relativa ai costi del contenzioso legale con la stazione appaltante, difettando il requisito dell'inerenza, atteso che tale società non subentra nella titolarità del contratto di appalto e delle relative posizioni giuridiche, la cui gestione è devoluta per legge esclusivamente all'impresa capogruppo e mandataria, che ha la rappresentanza processuale esclusiva dell'ATI nei confronti della stazione appaltante (Cass., sez. 5, 24 febbraio 2015, n. 3651).

2.4. I profili fiscali sono stati nel tempo scolpiti da questa Corte, sicchè si è ritenuto che, con riferimento alla società consortile, essa deve sostenere i costi

per l'esecuzione dell'opera aggiudicata all'ATI, ma riceve da ciascuna delle società consorziate la quota parte delle spese sostenute. In tal modo, la società consortile avrà un bilancio chiuso in pareggio, proprio per la sua natura mutualistica e non meramente speculativa. Pertanto, la società consortile deve "ribaltare" i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere alle società consorziate, emettendo le relative fatture attive (in tal senso anche risoluzione ministeriale Min.Fin.Dir.Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 4 agosto 1987, n. 460437). La società consortile non deve conseguire l'utile dell'opera da dividere tra le imprese riunite né correre l'alea dell'opera stessa, in quanto il risultato finale dell'operazione, in utile o in perdita, si produce direttamente in capo alle imprese riunite (o in associazione).

Le società consorziate, invece, hanno come ricavi il compenso che proviene dalla stazione appaltante come corrispettivo delle opere realizzate dalla società consortile (Cass., sez. 5, 24 febbraio 2015, n. 3651; Cass., sez.5, 29 ottobre 2008, n. 25944; Cass., sez. 5, 2 novembre 2001, n. 13582), e deducono i costi relativi ai pagamenti effettuati in favore della società consortile per le opere da essa realizzate, potendo anche dedurre i costi sostenuti per ripianare le perdite della società consortile se e nella misura in cui siano correttamente imputati al conto profitti e perdite, sempre che ne sia certa l'esistenza e comprovata l'inerenza (Cass., 29 ottobre 2008, n. 25944, citata); sicchè il conto economico della società consortile viene inciso nel "dare", dai costi dei beni e servizi acquisiti per eseguire l'oggetto dell'appalto e, nell'"avere", dai contributi o compensi periodici versati dalle imprese a copertura di tali costi sostenuti dalla società (in tal senso anche circolare ministeriale Min.Finf.Dir. Gen. Imposte dirette 6-4-1998, n. 10/9/277; risoluzione 30 maggio 1986, n. 9/888; risoluzione 14 marzo 1979, n. 9/492).

Ciò però non vuol dire, come deduce la contribuente nel ricorso, che le società consorziate non sono tenute ad indicare nella propria contabilità le opere man mano realizzate con i vari stati di avanzamento dei lavori, fino al momento in cui ricevono le fatture passive dalla società consortile. Per la ricorrente, infatti,

solo dal momento della ricezione delle fatture passive provenienti dalla società consortile le consorziate procedono alle necessarie indicazioni in bilancio.

In realtà, poiché il contratto intercorre tra la stazione appaltante e l'ATI, con sottoscrizione del contratto da parte della mandataria dell'associazione temporanea di imprese, mentre la società consortile si limita alla esecuzione dei lavori, senza subentrare in alcun modo nel rapporto negoziale con la stazione appaltante (né a titolo di subappalto né di cessione del contratto), senza necessità di autorizzazione o di approvazione, allora i costi sono costituiti dai contributi o compensi versati alla società consortile, ed i ricavi dalle somme corrisposte dal committente sulla base dei corrispettivi pattuiti, sicché il risultato positivo o negativo dell'opera si realizza in capo alle singole imprese.

2.5. Questa Corte ha con varie decisioni conformi ribadito che, in tema di appalto di lavori pubblici, l'art. 23 bis della legge 8 agosto 1977 n. 584, introdotto dalla legge n. 687 del 1984 (art. 26 D.Lgs. n.406 del 1991), ha la esclusiva portata di legittimare la società consortile nei confronti dell'ente appaltante nella esecuzione delle prestazioni oggetto del contratto a carico dell'associazione temporanea d'imprese, ma non ne comporta la sostituzione, sia perché 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; sia perché la norma esclude in modo assoluto - "ad alcun effetto" - che ciò determini subappalto o cessione di contratto, tant'è che espressamente prevede che non siano necessarie autorizzazioni o approvazioni; sia, infine, perché permane la responsabilità delle imprese riunite, come regolata dall'art. 21 della legge n. 584 del 1977. Il regime dell'associazione temporanea d'imprese è diverso da quello della società consortile, che sia stata successivamente costituita, facendo capo l'uno alla riunione d'imprese regolata dagli artt. 17, 18 e ss. della legge n. 584 del 1977, nella quale si instaura tra la capogruppo e le altre un rapporto di mandato, gratuito ed irrevocabile (art.20, comma primo, e 22 legge 584/1977, il cui tenore è stato trasfuso nell'art. 23, comma ottavo, del D.Lgs. 19

dicembre 1991 n. 406, che ha attuato la direttiva comunitaria 89/440 in materia di procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici e dalla cui entrata in vigore ha cessato di operare la legge n. 584) e l'altro (avuto riguardo al rinvio dell'art. 2615 ter cod. civ.) alle norme codicistiche consortili e societarie, per le quali la società consortile opera in forma fortemente aggregata, delibera con il criterio e le regole propri degli organismi associativi (e cioè con le maggioranze stabilite in relazione all'oggetto) ed è gestita attraverso organi che hanno poteri rappresentativi ed amministrativi ed assumono responsabilità nei confronti dei consorziati, secondo la generale disciplina dell'art. 2392 cod. civ. (Cass., sez.5, 4 gennaio 2001, n. 77).

Pertanto, poiché le imprese riunite restano titolari del contratto intervenuto con la committente (in tal senso anche risoluzione ministeriale Min. Dif.Gen.Tasse e Imposte indirette sugli affari, 5 dicembre 1990, n. 431292; risoluzione ministeriale Min. Fin.Dip. Ent. Centr. Affari giuridici e contenzioso, 20 agosto 1998, n. 106/E/1998/17860, in relazione all'art. 26 del d.lgs. 406 del 1991), la valutazione delle opere e dei servizi in corso di esecuzione alla fine di ciascun periodo di imposta va effettuata dalle singole imprese riunite, benchè l'opera venga eseguita per il tramite di uno strumento operativo comune.

I lavori in corso di esecuzione, allora, vanno indicati, per la quota di spettanza di ciascuna società consorziata, facente parte dell'ATI, nelle proprie rimanenze finali.

2.6. Pertanto, il giudice di appello correttamente ha affermato che, poiché le opere realizzare dalla società consortile ammontavano ad € 2.539.452,25, era legittimo attribuire alla società consorziata Benaco, facente parte dell'ATI nella misura del 37 %, proprio il 37 % dei ricavi, pari ad € 939.597,33.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione dell'art. 42 del d.p.r. 1973/600, dell'art. 7, comma 1, parte 2, della legge 212/2000, dell'art. 42 d.p.r. 600/1973, come modificato dal d.lgs. n. 32/2001 e dell'art. 3, comma 3, della legge 241/90, e artt. 112 e 360 c.p.c.", in quanto la Commissione regionale non si è pronunciata sulla violazione e falsa

applicazione dell'art. 42 d.p.r. 600/1973 "sotto il profilo del difetto di motivazione in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.". Nell'avviso di accertamento, infatti, è indicato un pvc della Guardia di finanza ("la Commissione poteva rilevare che l'avviso di accertamento impugnato, per come in esso indicato, deriva da un pvc della Guardia di finanza di Enna. Una tale forma di motivazione è inammissibile in quanto lo stesso provvedimento, e non un atto (P.V.C.) da cui esso discende, deve contenere gli elementi essenziali della pretesa erariale e la motivazione dei recuperi effettuati").

3.1. Tale motivo è infondato.

Invero, il giudice di appello ha rigettato integralmente l'appello principale proposto dalla società, sicché deve intendersi rigettata implicitamente anche la doglianza della contribuente in ordine al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

Infatti, per questa Corte non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (Cass., n. 20718/2018).

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione falsa applicazione dell'art. 22 del d.lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.", in quanto ai fini del computo del decorso del termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio dell'appellante società, con il deposito della fotocopia di ricevuta di deposito e della spedizione, deve considerarsi la data di spedizione dell'appello e non quella della ricezione dello stesso.

4.1. Tale motivo è infondato.

Invero, per questa Corte, a sezioni unite, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante), che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione (Cass., sez.un., 29

maggio 2017, n. 13452).

5. Con il secondo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate lamenta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 75, comma 4, del d.p.r. 917/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.", in quanto il ribaltamento sui maggiori ricavi accertati dei costi proporzionali (37 %) alla quota di partecipazione nella società consortile non è condivisibile, in quanto dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza emerge che si tratta di costi fittizi, quindi indeducibili ai sensi dell'art. 75, comma 4, d.p.r. 600/1973, non risultando da elementi certi.

5.1. Tale motivo è fondato.

Se i ricavi possono conteggiarsi nella proporzione di partecipazione della contribuente all'ATI, quindi nella misura del 37 %, non è possibile collegare i costi a tali ricavi nella medesima misura proporzionale, in quanto i costi sono stati contestati nella loro esistenza.

Pertanto, una volta contestata da parte della Agenzia delle entrate l'esistenza e l'inerenza di tali costi, reputati fittizi, era onere della contribuente fornire adeguata dimostrazione non solo della loro esistenza, ma anche della loro inerenza all'attività svolta dalla Benaco per la realizzazione dei lavori relativi alla realizzazione della discarica, eseguiti dalla Cerro Tanaro, quale società consortile. Del resto, il reddito della società consorzata Benaco, quale partecipante alla ATI, si desume proprio dal raffronto tra i ricavi incassati dalla stazione appaltante a titolo di pagamento del corrispettivo per la realizzazione dell'opera appaltata, ed eseguita dalla Cerro Tanaro, e le somme versate a quest'ultima dalla contribuente a titolo di costi per le spese necessarie alla esecuzione dei lavori. Eventuali costi fittizi indicati dalla Cerro Tanaro vanno a diminuire il reddito imponibile della contribuente.

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in ordine al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Caltanissetta, in diversa composizione, che si adegnerà al seguente principio di diritto: "In caso di aggiudicazione di commessa pubblica

ad una associazione temporanea di imprese, seguita dalla costituzione di società consortile, alla società consorziata che partecipa con una determinata percentuale all'associazione (nel caso in esame il 37 %), va attribuito nella medesima percentuale (37 %), a titolo di ricavi, il corrispettivo pagato dalla stazione appaltante, con obbligo, peraltro, di indicare in bilancio le rimanenze di ogni anno, mentre i costi, ove contestati dall'Agenzia delle entrate, devono essere dimostrati dal contribuente nella loro esistenza, inerenza e quantificazione, ma non possono essere attribuiti alla società consorziata nella medesima percentuale (37%)” e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale; accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale; rigetta il primo motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Caltanissetta, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.p.r. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 28 gennaio 2020