

Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-12-2013, n. 27679

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 20947-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

██████████ SOCIETA' COOPERATIVA ARL IN LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA in persona del Commissario Liquidatore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA GERMANICO 96, presso lo studio dell'avvocato SEVERINI FABIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato TOGNON SERGIO giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 48/2007 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 14/06/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/04/2013 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato FIORENTINO che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso per il rigetto del ricorso.

CASSAZIONE CIVILE

Ricorso (procedimento)

(indicazione dei motivi e delle norme di diritto violati)

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Imposte in genere

Procedimento avanti le Commissioni tributarie

(prove)

REVOCAZIONE (GIUDIZIO DI)

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 20947-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

██████████ SOCIETA' COOPERATIVA ARL IN LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA in persona del Commissario Liquidatore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA GERMANICO 96, presso lo studio dell'avvocato SEVERINI FABIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato TOGNON SERGIO giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 48/2007 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 14/06/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/04/2013 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato FIORENTINO che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

In esito a verifica fiscale condotta nei confronti di ██████████ società cooperativa a r.l., veniva redatto dalla Guardia di Finanza il PVC in data 13.12.1999 con il quale si contestava alla società, relativamente all'anno d'imposta 1997, la omessa fatturazione di operazioni imponibili attive relative a cessione di bestiame, la omessa regolarizzazione mediante autofatturazione, in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 6, di operazioni imponibili passive relative a prestazioni di servizio ricevute in esecuzione di contratti di soccida dissimulanti in realtà contratti di appalto, la presentazione della dichiarazione IVA contenente dati inesatti in violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28.

Entrambi i gradi del giudizio di merito, introdotto avanti le Commissioni tributarie dalla società avverso l'avviso di rettifica, emesso dall'Ufficio IVA di Ferrara, volto al recupero della imposta evasa, si risolvevano a favore della contribuente. In particolare la Commissione tributaria della regione Emilia-Romagna con sentenza 14.6.2007 n. 48 rigettava l'appello dell'Ufficio finanziario rilevando che:

la società aveva giustificato la differenza tra il numero dei capi di bestiame rinvenuti nella azienda e quello risultante dalle fatture di vendita e dalle giacenze di magazzino, allegando che parte dei capi non rinvenuti erano stati consegnati ai soccidari e parte erano morti nel periodo oggetto di verifica l'Ufficio non aveva controdedotto in merito a tali giustificazioni e non aveva fornito prova dei fatti costitutivi della pretesa tributaria - dai contratti di soccida -prodotti dalla società- risultavano tutti i dati necessari per determinare il quantitativo di capi di bestiame inizialmente conferiti dalla cooperativa soccidante, il ciclo produttivo dell'allevamento e la entità dell'accrescimento del bestiame da attribuire al soccidario; inoltre la previsione nei contratti della corresponsione di "acconti" in denaro o natura a favore dei soccidari (sul valore del previsto "accrescimento" del bestiame) non alterava la natura del rapporto negoziale, essendo fatto comunque salvo il conguaglio finale, con la conseguenza che tali operazioni si iscrivevano nella prestazione dovuta dal soccidante (di assegnazione del bestiame o della relativa quota di valore al soccidario) ed erano dunque esenti da IVA. Avverso tale sentenza la Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione deducendo cinque motivi corredati di quesito di diritto. Ha resistito la società contribuente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la Agenzia deduce vizio di omessa ed insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 rilevando che i Giudici territoriali avevano inesattamente valutato gli elementi indiziari emergenti dal verbale 13.12.1999 redatto dalla Guardia di Finanza non avvedendosi che nella rilevazione compiuta per accertare la differenza tra i capi di bestiame rinvenuti nell'azienda e quelli risultanti dalle fatture di vendita e dalle scritture contabili di carico e scarico (calcolo effettuato mediante individuazione di un "valore medio" del singolo capo di bestiame, in quanto la società, alla voce contabile "giacenze di magazzino" anzichè riportare il dato numerico degli animali, si era limitata ad indicarne soltanto il valore patrimoniale complessivo) i verificatori avevano specificamente tenuto conto anche del dato relativo ai bovini ceduti direttamente ai soccidari nonchè ai bovini morti nel periodo di imposta (stralcio del PVC riportato a pag. 4 dell'atto di appello).

2. Con il secondo motivo la sentenza della CTR viene impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 2722 (recte 2729) c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La Agenzia fiscale critica la sentenza di appello nella parte in cui ha disconosciuto la efficacia della prova presuntiva dotata dei requisiti ex art. 2729 c.c. emersa dalle indagini svolte dai verificatori ed ha comunque ritenuto sfornita di prova la pretesa della Amministrazione finanziaria in quanto non sarebbe stato prodotto in giudizio il testo integrale del verbale di verifica, senza tuttavia tenere conto che al calcolo della differenza quantitativa tra i capi di bovini in giacenza e quelli ceduti - differenza che aveva legittimato la presunzione legale di cessioni effettuate senza emissione di fattura- l'Ufficio era pervenuto mediante individuazione del "valore medio" del singolo capo di bestiame, determinato secondo le indicazioni fornite dallo stesso rappresentante legale della società che rivestivano natura confessoria.

3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto strettamente connessi avendo ad oggetto statuizioni della sentenza afferenti al medesimo rilievo fiscale formulato nell'avviso di rettifica opposto.

3.1 I motivi sono infondati.

3.2 La CTR della Emilia Romagna, diversamente da quanto sembra ipotizzare la ricorrente, non è affatto incorsa in un errore di apprezzamento dei rilievi e dei calcoli del numero dei capi di bestiame effettuati dall'Ufficio finanziario, ma ha invece ritenuto che la differenza quantitativa tra il numero dei capi di bestiame rinvenuti in azienda e quello risultante all'esito dell'accertamento dell'Ufficio (fondato sul valore del bestiame indicato alla voce "giacenze di magazzino" - scritture di carico e scarico- e sulla rilevazione dei dati riportati nelle fatture di vendita), non evidenziasse operazioni imponibili sottratte ad IVA, in quanto trovava adeguata giustificazione nelle prove documentali fornite dalla società cooperativa dalle quali emergeva che il numero di capi bestiame, che non trovava riscontro nelle fatture emesse dalla società, si riferiva ad operazioni non imponibili (per le quali non vi era obbligo di fatturazione) in quanto tutte riconducibili alla esecuzione del contratto di soccida (capi assegnati ai soccidari; capi deceduti nel corso del contratto).

3.3 Occorre considerare, inoltre, che non deve ravvisarsi alcuna contraddittorietà tra l'affermazione contenuta in sentenza, secondo cui la mancata produzione in giudizio del PVC non consentiva al Giudice di appello di verificare la fondatezza della allegazione in fatto dedotta con il motivo di gravame secondo cui "la somma dei capi di bestiame venduti con fattura, e documentato nelle fatture in atti, non corrisponde a quanto rilevato dai verbalizzanti", e la precedente affermazione, sempre contenuta nella motivazione della sentenza, secondo cui la mancata produzione, anche in grado di appello, da parte della Amministrazione finanziaria di copia integrale del PVC, non impediva comunque "di avere una visione completa delle modalità di verifica".

La CTR ha inteso, infatti, correttamente distinguere l'attività di allegazione da quella di deduzione probatoria, con la conseguenza che la mera allegazione in fatto -contenuta nell'atto di appello- che i verificatori avevano tenuto conto nel calcolo della differenza quantitativa anche dei bovini ceduti e di quelli morti (cfr. ricorso principale, pag. 12, in cui si dà atto che nell'atto di appello l'Ufficio aveva evidenziato che i verbalizzanti avevano tenuto conto dei "bovini acquistati e venduti come indicato nella documentazione fiscale fornita dalla parte, tenendo inoltre conto sia dei beni ceduti direttamente dalle stalle che di quelli morti"), è stata ritenuta insufficiente, in quanto priva di riscontro documentale (non avendo l'Ufficio prodotto in giudizio il PVC) ed in assenza di altre verifiche istruttorie, a confutare la prova documentale contraria - fornita in giudizio dalla società contribuente- diretta a giustificare la divergenza tra la quantità del bestiame rilevato in giacenza e quella risultante dalle operazioni di cessioni documentate nelle scritture contabili, proprio in base alle operazioni -non imponibili- di cessione del bestiame ai soccidari nonchè alla perdita di animali per eventi naturali verificatasi nel corso del rapporto contrattuale.

La censura di legittimità per vizio logico della sentenza impugnata, in quanto dedotta con riferimento ad una mera "allegazione" (come tale sformata di efficacia probatoria), risulta in conseguenza "ictu oculi" infondata, difettando nella specie la indicazione da parte della Agenzia ricorrente della prova documentale decisiva, ritualmente acquisita al giudizio di merito, che il Giudice territoriale avrebbe omesso di valutare od inesattamente valutato.

3.4 Quanto alle censure dedotte con il secondo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), indipendentemente dal rilievo secondo cui risulta logicamente ed oggettivamente incompatibile la contestuale deduzione dell'"error iuris" (che presuppone una corretta rilevazione e ricostruzione della fattispecie concreta) e dell'"error facti" (che consiste invece nella errata rilevazione e ricostruzione della fattispecie concreta), osserva il Collegio che, non assurgendo ad autonoma considerazione il vizio di legittimità denunciato (violazione di norme di diritto), in quanto la prospettata violazione delle norme sul riparto dell'onere probatorio e sulla prova presuntiva è intesa dalla stessa ricorrente -come emerge dalla lettura del motivo - come mero automatico riflesso dello stesso errore di fatto già denunciato con il primo motivo -esaminato dalla Corte- in cui sarebbe incorso il Giudice di merito nella ricostruzione della fattispecie concreta, ebbene, anche a prescindere da tali considerazioni, le indicate censure appaiono tutte infondate.

Dalla lettura della sentenza di appello emerge chiaramente, infatti, che la decisione impugnata rinviene la propria "ratio" nella comparazione effettuata dai Giudici di merito tra i diversi elementi probatori acquisiti nel corso della istruttoria, avendo ritenuto la CTR, con apprezzamento di fatto insindacabile in sede di legittimità:

- a) che la prova documentale contraria fornita dalla società era adeguata a superare la presunzione legale del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, comma 1;
- b) che di contro mancavano del tutto riscontri probatori alla tesi sostenuta dall'Ufficio secondo cui la società non aveva fornito giustificazioni in ordine alla rilevata differenza quantitativa del bestiame.

Non è dato ravvisare, pertanto, alcuna delle violazioni delle norme di diritto indicate dalla Agenzia ricorrente (art. 2697 c.c.; artt. 2727 e 2729 c.c.), avendo la CTR, da un lato, fatto corretta applicazione delle regole sull'onere probatorio secondo la sequenza progressiva dei fatti dimostrati nel corso della fase istruttoria dalle parti (1-presunzione legale fornita dalla Amministrazione finanziaria, mediante la rilevata difformità del numero dei capi di bestiame; 2-prova contraria dedotta dalla società contribuente, concernente la riconducibilità del dato numerico anomalo dei capi di bestiame ad operazioni non imponibili; 3 - difetto della controprova - che gravava sulla PA - diretta a destituire di efficacia la prova contraria della società), dall'altro avendo operato un giudizio di prevalenza della prova fornita dalla società, non inficiata da elementi probatori contrari forniti dalla Amministrazione, non avendo questa comprovato (mediante produzione in giudizio del PVC o dei verbali delle operazioni di verifica) l'allegazione secondo cui i verbalizzanti avevano tenuto conto nel computo del numero dei capi di bestiame anche delle operazioni non imponibili e degli animali deceduti.

4. Con il terzo motivo si censura la sentenza della CTR per vizi logici della motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 in relazione (almeno così sembra doversi intendere) all'ulteriore rilievo fiscale contenuto nel PVC concernente la qualificazione giuridica dei rapporti intercorsi tra la società ed alcuni imprenditori agricoli, formalmente definiti dalle parti come contratti di soccida (esenti da IVA) e che invece - secondo la tesi sostenuta dall'Ufficio - dovevano essere qualificati come contratti di appalto per l'allevamento e lo sfruttamento del bestiame (assoggettati ad IVA).

La Agenzia delle Entrate ritiene che la natura simulata del contratto di soccida debba desumersi dai seguenti elementi:

- a) l'art. 4 del contratto stabiliva che le parti procedessero all'inizio di ciascun ciclo produttivo alla stima degli animali indicandone il numero ed il peso: i verbalizzanti avevano invece rilevato che le parti non avevano proceduto a tale stima, in quanto non erano stati indicati con precisione i capi di bestiame da conferire;
- b) l'art. 3 del contratto prevedeva che la società cooperativa soccidante determinasse il termine del ciclo produttivo: i verbalizzanti avevano invece accertato che la dura dei cicli non era stata indicata;
- c) l'art. 4 del contratto non ricollegava alle operazioni di stima del bestiame l'effetto traslativo della proprietà dei capi che rimaneva pertanto in titolo alla società cooperativa soccidante:

secondo l'Ufficio finanziario si era avuta quindi una mera consegna di bestiame al soccidario e non anche un "conferimento" che doveva invece ritenersi ex art. 2170 c.c. requisito essenziale del contratto di soccida, in quanto realizzava la comunanza di scopo, determinando l'acquisto in comunione della proprietà del bestiame;

- d) la concessione ai soccidari di "acconti" -in contanti o mediante assegnazione di capi di bestiame- sulla futura ripartizione di utili, anteriormente alla conclusione dei cicli, era da ritenersi incompatibile con il tipo negoziale che prevedeva la distribuzione di utili solo al termine del ciclo di attività di allevamento e) la società soccidante aveva ricevuto "da alcuni soccidari fatture passive afferenti alle prestazioni di servizi riconducibili al lavoro occorrente per la custodia e l'allevamento del bestiame", e tale circostanza era da ritenersi incompatibile con l'assenza di prestazioni corrispettive che caratterizzava il contratto associativo volto esclusivamente alla ripartizione degli utili.

5. Con il quarto motivo viene dedotta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2170, 2178 e 2181 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in quanto la CTR, ritenendo compatibile con la struttura del negozio di soccida il

versamento di acconti, non avrebbe considerato che, in difetto di preventiva stima del bestiame conferito ed in difetto di predeterminazione del ciclo di allevamento, tali acconti non erano imputabili in conto utili ma dovevano qualificarsi come veri e propri anticipi del corrispettivo pattuito per la esecuzione da parte dei "soccidari" di prestazioni di custodia ed allevamento di animali inquadrabili nello schema del contratto di appalto.

6. Il quarto motivo va esaminato congiuntamente al terzo in quanto entrambi rivolti a contestare la valutazione e qualificazione giuridica degli elementi circostanziali indicati dalla Agenzia fiscale a sostegno della tesi della natura simulata del contratto di soccida e dell'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di appalto di servizi.

6.1 Il terzo ed il quarto motivo sono infondati.

6.2 I primi due elementi circostanziali sopra indicati (cfr. indicati al paragr. 4 sub lett. a), b), e concernenti la stima del bestiame e la fissazione del termine del ciclo produttivo), diversamente da quanto ipotizzato dalla Agenzia fiscale, sono stati puntualmente presi in considerazione dai Giudici territoriali i quali, all'esito dell'esame del contenuto delle disposizioni contrattuali e dei patti modificativi successivi "debitamente sottoscritti", nonchè dell'esame degli "atti di liquidazione a favore dei soccidari", hanno ritenuto che fossero stati sufficientemente indicati "gli animali conferiti dalla soccidante, i criteri per la determinazione del ciclo produttivo di riferimento e dell'accrescimento da riconoscere al soccidario".

In relazione a tale accertamento in fatto, compiuto dalla CTR alla stregua dei documenti prodotti in giudizio, la Agenzia fiscale, denunciando il vizio di illogicità motivazionale, ha omesso del tutto di indicare i mezzi di prova - ritualmente acquisiti nei gradi di merito - pretermessi od erroneamente valutati dai Giudici territoriali che avrebbero determinato una diversa ricostruzione della fattispecie negoziale, ed in ogni caso ha omesso del tutto di individuare, con riferimento alle relative disposizioni contrattuali, l'errore logico in cui sarebbe incorsa la CTR nella rilevazione ed interpretazione del contenuto dei documenti negoziali indicati ("contratti"; "patti modificativi"; "atti di liquidazione"), limitandosi invece a contrapporre semplicemente all'accertamento in fatto dei Giudici di merito una propria soggettiva ricostruzione del rapporto negoziale, mutuata dagli accertamenti svolti dai verbalizzanti, senza neppure specificare se il PVC od i relativi allegati o comunque stralci di tali documenti fossero stati acquisiti nel corso della fase istruttoria e sottoposti all'esame della CTR. Orbene è affermazione consolidata di questa Corte che il vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 deve essere supportato dalla indicazione specifica della prova omessa od inesattamente valutata dal Giudice di merito, con l'ulteriore requisito della decisività - necessario alla ammissibilità del ricorso - nel senso che, ove detta prova fosse stata correttamente considerata, avrebbe determinato con certezza un esito del giudizio favorevole alla parte ricorrente (cfr. Corte cass. 3 sez. 7.7.2005 n. 14304):

l'ammissibilità del ricorso fondato sul vizio motivazionale, presuppone, pertanto, che la parte ricorrente denunci in modo specifico le ragioni di inesistenza della coerenza che deve sussistere tra il convincimento del giudice e le fonti probatorie acquisite ritualmente al giudizio (cfr. Corte cass. sez. lav.

22.7.2004 n. 13747). Orbene in difetto della indicazione della rituale acquisizione al giudizio della prova documentale in questione, non può quindi assolvere al requisito di decisività della prova richiesto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 il mero riferimento -contenuto a pag. 19 ricorso- al "fg. 23 del PVC dal quale sarebbe data evincere la prova che "non sono stati indicati con precisione i capi di bestiame da conferire" e dunque che il rapporto costituito tra le parti non sarebbe riconducibile allo schema della soccida.

Qualora poi la Agenzia avesse inteso, invece, denunciare l'errore percettivo del Giudice di merito - il quale, travisando il contenuto dei documenti negoziali depositati in giudizio, avrebbe falsamente rilevato la indicazione del numero dei capi di bestiame, della durata dei cicli produttivi e dei criteri di ripartizione degli utili derivanti dall'accrescimento, allora il motivo si paleserebbe egualmente inammissibile in quanto diretto a far valere, non un vizio di legittimità, ma un errore di fatto revocatorio.

6.3 Quanto agli altri elementi circostanziali (cfr. paragr.4 sub lett. c), d) ed e); paragr. 5) ritenuti dalla Agenzia fiscale sintomatici della simulazione negoziale (ovvero dimostrativi della esistenza di un contratto di appalto di servizi) occorre considerare quanto segue:

- privo di pregio deve ritenersi l'argomento secondo cui la disposizione dell'art. 4 dei contratti di soccida, non riconducendo alla "stima" del bestiame effetti traslativi della proprietà, risulterebbe incompatibile con la "comunione proprietaria del bestiame" che si realizzerebbe, invece, con il "conferimento" degli animali: premesso che il "conferimento" del bestiame contraddistingue il contratto di soccida in tutti i suoi diversi sottotipi negoziali (soccida "semplice", ex art. 2171 c.c. in cui il bestiame è conferito dal soccidante; soccida "parziaria" ex art. 2182 c.c. in cui il bestiame è conferito "da entrambi i contraenti nelle proporzioni convenute"; soccida "con conferimento di pascolo" ex art. 2186 c.c. in cui il bestiame è conferito dal soccidario mentre il soccidante conferisce il terreno per il pascolo), rileva il Collegio che, diversamente da quanto affermato dalla ricorrente, il conferimento non determina -tranne nel caso della soccida parziaria e del contratto misto di soccida parziaria con conferimento di pascolo- sempre e comunque la insorgenza di una comunione sul bestiame tra soccidante e soccidario: come infatti si desume chiaramente dall'art. 2171 c.c., comma 2, richiamato anche dall'art. 2186 c.c., comma 3, nella "soccida semplice" e nella "soccida con conferimento di pascolo", la "stima" del bestiame conferito "non ne trasferisce la proprietà". Avuto riguardo, pertanto, agli elementi normativi della fattispecie negoziale in esame, deve escludersi una equivalenza tra la nozione di "conferimento del bestiame" e quella di "trasferimento della proprietà" dei singoli capi conferiti, venendosi a realizzare la "comunione di scopo" che costituisce elemento tipico del contratto associativo, non attraverso l'acquisto della comune proprietà degli animali, ma mediante l'effettivo svolgimento di un'attività economica in comune (inquadrate nell'esercizio di attività agricola ex art. 2135 c.c.) volta all'allevamento e sfruttamento degli animali, al fine di "ripartire l'accrescimento del bestiame e gli altri prodotti ed utili che ne derivano" (artt. 2170 c.c., comma 1, artt. 2178 e 2181 c.c.);

- la attribuzione di "acconti sull'accrescimento", salvo conguaglio al termine del contratto o del ciclo di accrescimento, introduce nel contratto di soccida un elemento previsionale che, diversamente da quanto sostenuto dalla Agenzia fiscale, non altera la funzione economico-sociale del tipo negoziale: i Giudici di merito hanno, infatti, correttamente accertato la compatibilità con lo schema negoziale della soccida degli anticipi in denaro o natura, in quanto tale "modus operandi non pregiudicava la successiva applicazione del criterio di prelevamento e di ripartizione degli utili stabilito dagli artt. 2178 e 2181 c.c.: la tesi della Agenzia ricorrente si fonda, infatti, sul rilievo per cui soltanto al termine del contratto (o del ciclo di allevamento stabilito dalle parti) sarebbe possibile il raffronto tra la stima iniziale e la stima finale del bestiame.

Tale considerazione, in astratto logicamente condivisibile, non appare tuttavia decisiva, in quanto la esigenza di una verifica finale non comporta "ex se" un impedimento economico o giuridico alla pattuizione di "anticipi", laddove le parti contraenti si riservino, comunque, in sede di conguaglio finale, di operare la "definitiva" attribuzione delle quote di utili a ciascuna di esse spettanti nonché di ripartire le quote delle spese da ciascuna sostenute.

Occorre considerare al riguardo che questa Corte ha precisato che nella soccida, quale contratto a struttura associativa qualificato dalla comunanza di scopo, la ripartizione dell'accrescimento del bestiame e degli altri prodotti e utili, prevista dall'art. 2170 cod. civ., rappresenta solo il normale bilanciamento economico dei rispettivi interessi, sicchè le parti "possono, nella loro autonomia, stabilire un diverso regime senza alterare la natura associativa del rapporto" (cfr. Corte cass. Sez. 3, Sentenza n. 5613 del 08/06/1999: nella specie le parti avevano concordato che l'accrescimento e i prodotti stessi spettassero interamente al soccidario, restando invece di spettanza del soccidante ogni pubblica contribuzione finalizzata all'allevamento del bestiame).

La infondatezza della pretesa assoluta inconciliabilità del sistema del versamento di acconti - a valere sul conguaglio finale - con lo schema negoziale tipico della soccida, emerge peraltro dallo stesso "quesito di diritto", formulato ex art. 366 bis c.p.c. in calce al quarto motivo (con il quale è stato dedotto il vizio di violazione delle norme codicistiche che disciplinano il contratto di soccida), laddove la Agenzia ricorrente intende ricollegare la "incompatibilità" degli acconti corrisposti ai soccidari, non alla struttura dello schema negoziale codicistico, quanto piuttosto alla peculiare fattispecie concreta in cui -secondo la parte ricorrente- difetterebbe "la stima degli animali conferiti" e la "predeterminazione del

ciclo di allevamento", elementi contrattuali che, al contrario, il Giudice di merito ha ritenuto di poter rilevare dalle risultanze probatorie emerse dalla istruttoria, con la conseguenza che la censura viene ad essere fondata su un presupposto di fatto -e non su una questione di diritto- del tutto indimostrato ed anzi smentito dall'accertamento in concreto compiuto dal Giudice di merito;

- quanto all'elemento indiziario concernente la ricezione da parte di Co.pro.zoo. di "fatture passive afferenti prestazioni di servizi" emesse "da alcuni soccidari" la censura si palesa inammissibile in quanto l'Agenzia ricorrente omette del tutto di individuare le fatture emesse, e soprattutto di specificare e descrivere "quali" servizi siano stati in concreto prestati dai soccidari, limitandosi ad una apodittica (ed indimostrata) affermazione che detti servizi erano "riconducibili al lavoro occorrente per la custodia e l'allevamento del bestiame", impedendo in tal modo a questa Corte di verificare in limine la stessa congruità e decisività della censura prospettata, non potendo escludersi che tra la predetta società cooperativa ed i soci agricoltori siano intercorsi ulteriori rapporti, distinti dal rapporto di soccida.

7. Con il quinto motivo la Agenzia delle Entrate censura la sentenza di appello per vizio di violazione e falsa applicazione della 6^a direttiva n. 77/388/CEE, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 dell'art. 1325 c.c., comma 1, n. 2, nonché dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 2722 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente introduce, per la prima volta nel giudizio di legittimità, l'ulteriore questione, non contenuta tra le ragioni in diritto indicate a supporto della pretesa tributaria nell'avviso di rettifica, e che si pone in relazione di manifesta esclusione alternativa con i precedenti motivi di ricorso, della "finalità abusiva" del negozio giuridico di soccida, concluso dalla società cooperativa con i soci, trattandosi di contratto che sarebbe stato stipulato esclusivamente al fine di conseguire un risparmio (recte una esenzione) d'imposta.

7.1 Il motivo - che non può ritenersi precluso dal divieto di "jus novorum", in quanto la violazione del diritto comunitario, che non sia stata oggetto di accertamento nei precedenti gradi di merito, è rilevabile ex officio anche dal Giudice di legittimità- è inammissibile.

7.2 La ricorrente si è limitata ad una digressione sulla evoluzione dell'istituto dell'abuso del diritto di elaborazione comunitaria (in relazione ai tributi armonizzati, qual è l'IVA) e successivamente accolto anche dall'ordinamento statale (in relazione alle imposte sui redditi: D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis), senza tuttavia fornire gli elementi circostanziali e le ragioni di diritto secondo cui lo schema negoziale della soccida adottato dai contraenti era volto esclusivamente al conseguimento di un risparmio d'imposta e non, invece, giustificato dalle ragioni economiche sottese alla causa tipica del contratto.

Palese è la confusione in cui cade la Agenzia ricorrente ove, per supportare la tesi dell'abuso del diritto, ripropone il medesimo argomento della simulazione negoziale posto a base dei precedenti motivi di ricorso, allegando nuovamente tutti gli elementi ritenuti sintomatici della diversa qualificazione giuridica del rapporto obbligatorio tra la società cooperativa ed i singoli allevatori - rilievi già formulati nel verbale di verifica- che vengono ora prospettati come "punti di anormalità rispetto al modello tipico della soccida previsto dal codice civile".

La costante giurisprudenza di questa Corte, infatti, esclude dalla nozione di abuso del diritto in materia tributaria le ipotesi di condotte illecite fraudolente od anche soltanto simulatorie, iscrivendo invece il fenomeno nell'ambito delle sole condotte lecite (id est: non violative di prescrizioni normative) e non occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti "abusivi" alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge), che consentono di perseguire legalmente il risultato finale previsto, attraverso ad esempio l'uso indiretto del negozio od il collegamento negoziale od anche eventuali deroghe negoziali allo schema tipico dei contratti o commistioni tra discipline negoziali differenti (che collocano il rapporto nella sfera dei negozi atipici o misti rimessi all'esercizio della autonomia privata) od ancora il frazionamento in autonomi contratti di prestazioni unitariamente riconducibili ad un medesimo schema negoziale tipico, ed inoltre ravvisando il connotato della abusività della condotta nel risultato finale -da valutarsi secondo un criterio oggettivo - elusivo della imposizione fiscale, ottenuto all'esito dell'operazione negoziale, risultato che viene raggiunto dalle parti evitando che la operazione economica venga ad integrare il fatto giuridicamente rilevante che la norma impositiva assume a presupposto d'imposta.

7.3 Orbene gli indici sintomatici ai quali, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, occorre attingere per la dimostrazione della abusività della condotta, non vanno ricercati nella causa (funzione economico-sociale) o negli effetti giuridici del negozio o della complessa operazione negoziale (diretti a disciplinare il regolamento di interessi voluto dalle parti), ma debbono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica della operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico-patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto, rilevate "ex ante" rispetto alla operazione economica da compiere, detto limite è rispettato se la modifica di tale situazione - mediante l'attività negoziale posta in essere- appare rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicità della gestione: ove tali requisiti di economicità (che possono essere individuati anche in modifiche di tipo organizzativo od aziendale in quanto volte a realizzare miglioramenti nella efficienza della attività od a rendere maggiormente competitiva la impresa) non siano, invece, rinvenibili nella operazione realizzata, ma la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse economico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale più favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica della operazione; realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare la operazione come "abuso di diritto" in quanto diretta "esclusivamente" ad impedire la verifica del presupposto d'imposta (cfr. Corte cass. 5 sez. 4.10.2006 n. 21371; id. 5 sez. 21.4.2008 n. 10257; id. 5 sez. 19.5.2010 n. 12249; id. 5 sez. 21.1.2011 n. 1372; id. 5 sez. 20.10.2011 n. 21782).

7.4 Gli elementi indicati dalla Agenzia fiscale a dimostrazione dell'abuso di diritto, gravando su quest'ultima l'onere della relativa prova (cfr. Corte cass. 5 sez. 17.10.2008 n. 25374 secondo cui "l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe sull'Amministrazione finanziaria, la quale non potrà limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta"; id. 5 sez. 21.1.2009 n. 1465; id. 5 sez. 22.9.2010 n. 20029; id. 5 sez. 30.11.2012 n. 21390) trovano smentita nell'accertamento in fatto compiuto dalla CTR (stima degli animali; termine di conclusione del contratto), appaiono inconferenti (erogazione di anticipi ai soccidari), risultano privi di riscontro probatorio (fatture per servizi inerenti il rapporto di soccida), dovendo in conseguenza ritenersi infondato anche tale motivo di ricorso.

8. In conclusione il ricorso deve essere rigettato con conseguente condanna dell'Agenzia fiscale soccombente alla rifusione delle spese del presente giudizio liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 1.500,00 per compensi professionali, oltre gli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 aprile 2013.

Depositato in Cancelleria il 11 dicembre 2013