Sentenza del 20/07/2018 n. 19351 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate emetteva a carico della società cooperativa C. avviso di accertamento con il quale, recuperando a tassazione il reddito non rientrante nell'esenzione prevista per le cooperative agricole, note di credito non inerenti e costi non di competenza, rettificava, per l'anno d'imposta 2004, il reddito ai fini Ires, il valore della produzione ai fini IRAP e accertava una maggiore imposta ai fini IVA. Il ricorso proposto dalla Società veniva parzialmente accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale la quale annullava le riprese fiscali relative alle note di credito ed ai costi non inerenti, confermando nel resto l'accertamento.

La decisione, appellata da entrambe le parti, veniva riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo (d'ora in poi C.T.R.) la quale rigettava l'appello della contribuente ed accoglieva quello dell'Ufficio.

In particolare, la C.T.R., nel rigettare l'appello della contribuente, rilevava che il servizio di imbottigliamento reso dal Consorzio, in virtù di apposito contratto, in favore di due società non rientrasse nella normativa di esenzione per le cooperative agricole, perchè reso nei confronti di soggetti terzi e che la Società non aveva fornito prova di costi indiretti sopportati. Accertava che il p.v.c. risultava depositato agli atti del fascicolo del primo grado e che il contenuto dello stesso, per ampi stralci, era riportato nell'avviso impugnato.

Nell'accogliere, invece, l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate la C.T.R. rilevava che la nota di credito registrata nel conto "lavorazioni per conto terzi-intervento promozionale in favore di AV s.r.l." non era supportata da idonea documentazione, non essendo all'uopo sufficiente la generica lettera di incarico mentre, con riferimento alle note di credito per conguagli relativi alla fatturazione del vino, riteneva che il riporto ad un diverso anno di imposta violasse il principio della competenza.

Avverso la sentenza C. Società cooperativa propone ricorso per cassazione su otto motivi cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Il Consorzio ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione di legge (D.P.R. n. 601 del 1973, artt. 10 e 14, D.Lgs. n. 1577 del 1947, art. 26, artt. 2135 e 2512 c.c., art. 223

duocedies disp. att. trans. c.c., art. 32 T.u.i.r., D.M. 19 marzo 2004) in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel ritenere che l'attività di imbottigliamento prestata dalla contribuente in favore di società terze (FV e A. , poi CT) non potesse godere dell'esenzione stabilita in favore delle cooperative agricole trattandosi di società terze.

In particolare, la ricorrente, evidenziando che il vino imbottigliato per conto di Aprutina era il vino prodotto dalla stessa cooperativa e che il vino imbottigliato per conto della Farnese veniva manipolato con l'aggiunta di vino concentrato e che, in ogni caso, il quantitativo così manipolato era di modesta entità rispetto alla complessiva produzione, rileva, come nella specie, sia rispettato il criterio della prevalenza dei conferimenti da parte dei soci sancito dalla L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 8 che, dall'anno di imposta 2004, ha modificato il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 10, comma 1.

1.1. Rigettata l'eccezione di novità del motivo, sollevata in controricorso dall'Agenzia delle entrate, avendo la Società, sin dal ricorso introduttivo, contestato il disconoscimento dell'esenzione, mentre, d'altro canto, l'applicazione della corretta norma di legge non può ritenersi domanda nuova laddove non introduca, come nella specie, nuovi temi di indagine in fatto, il mezzo è infondato.

1.2. Secondo la prospettazione difensiva i redditi derivanti dall'attività di imbottigliamento svolta dal Consorzio, in favore sì di società terze, ma di vino conferito dalla stessa cooperativa, ovvero previa manipolazione dello stesso da parte della cooperativa, rientrerebbero tra quelli esenti ai sensi della suddetta norma. In particolare, secondo la ricorrente, la modifica al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 10, introdotta dalla Legge finanziaria n. 350 del 2003, avrebbe affievolito il legame tra l'attività dei soci e quella della cooperativa agricola, introducendo il criterio della prevalenza dei conferimenti dei soci, con la conseguenza che i redditi derivanti dall'attività di imbottigliamento in questione (rientrante sicuramente nelle attività di manipolazione, conservazione e valorizzazione del prodotto agricolo vino) di vino conferito (alla AV oggi CT) esclusivamente dallo stesso Consorzio ovvero dallo stesso manipolato (per conto della FV) rientrerebbero nell'esenzione dall'Ires e ciò anche nel caso (di cui alla specie) in cui l'attività agricola connessa fosse svolta in favore di terzi come ricavabile dall'art. 2512 c.c. il quale nel disciplinare i requisiti della cooperativa a mutualità prevalente stabilisce che sono tali quelle che, tra l'altro, svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi.

1.4. La tesi non può essere condivisa. Ai sensi dell'art. 223 duodecies disp. trans. c.c., comma 6 (introdotto dal D.Lgs. n. 6 del 2003, art. 9 sulla riforma societaria): le disposizioni fiscali di carattere agevolativo previste da leggi speciali si applicano soltanto alle cooperative a mutualità prevalente. Tale forma di società cooperativa è, compiutamente, delineata e disciplinata dagli artt. 2512, 2513 e 2514 c.c. (nella versione introdotta sempre dal D.Lgs. n. 6 del 2003 cit.) i quali ne stabiliscono gli elementi individualizzanti, i criteri per la definizione della prevalenza, i requisiti. In particolare, l'art. 2513 c.c., comma 3 stabilisce che nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti.

Ciò posto, dal mero tenore testuale delle norme suddette, appare evidente che delle stesse non possa darsene la lettura prospettata dalla ricorrente nel senso che anche i redditi conseguenti

alle attività rese dalla cooperativa agricola a mutualità prevalente a favore dei terzi siano esenti da Ires.

Al contrario, non appare revocabile in dubbio che le norme suddette abbiano lo scopo di individuare il tipo di società cooperativa che, per la sua particolare natura (e nello specifico caso di cooperativa agricola la prevalenza rilevante è riferita al valore dei prodotti conferiti dai soci) può avere accesso alle speciali agevolazioni fiscali previste da leggi speciali (art. 223 disp. trans. c.c.) sempre però che ricorrano le condizioni ed i presupposti di cui alla norma agevolativa (principio questo consolidato nella giurisprudenza di questa Corte e statuito da Cass. n. 10469 del 03/07/2003, n. 12317 del 24/05/2006, n. 11576 del 18/05/2007; n. 26152 del 21/11/2011 le quali tutte hanno affermato che le società cooperative agricole non sono escluse dall'IRPEG in assoluto, ossia in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma i loro redditi sono esentati dall'imposta, ai sensi ed alle condizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 10).

Questa ultima norma prevede l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi dei redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante...(per quello che qui interessa) la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci.

Ciò posto, non appare revocabile in dubbio, che le attività, cui si riferisce la normativa sull'esenzione, si concretizzino in quelle che siano si connesse ma, pur sempre ed esclusivamente, all'attività agricola svolta in favore dei soci.

Il concetto di prevalenza introdotto dalla norma va, infatti, riferito non, come vorrebbe la ricorrente, all'attività in sè considerata ma al prodotto agricolo che viene manipolato, trasformato e, in definitiva, trasformato.

In tale prospettiva è sicuramente sempre esente il reddito conseguente all'attività, resa in favore dei consociati o dello stesso Consorzio, di imbottigliamento (siccome connessa) di vino anche qualora lo stesso non sia stato conferito integralmente ma, prevalentemente, dai soci.

Nella specie, invece, l'attività in questione siccome resa in esecuzione di appositi accordi contrattuali in favore di società (non facenti parte di C.) appare scevra da qualsiasi collegamento con l'apporto dei soci e con gli scopi mutualistici del Consorzio, risolvendosi in una tipica attività commerciale, con la conseguenza che il reddito conseguitone non rientra tra quelli esenti ai sensi del citato D.P.R. n. 601 del 1973, art. 10.

A nulla rileva che il vino imbottigliato per FV fosse prodotto esclusivamente dai soci del Consorzio (essendo questa vendita l'attività esente da imposta) nè che il vino imbottigliato per AV fosse preventivamente manipolato (con l'aggiunta di estratto vino) in quanto tali circostanze non paiono decisive ai fini dell'esenzione fiscale siccome relative, per le ragioni sopra svolte, a prestazioni (imbottigliamento di vini per conto terzi) estranee all'attività agricola propria di C..

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia il vizio di omessa, e in subordine, insufficiente motivazione laddove il Giudice di merito aveva ritenuto che C. non avesse fornito la prova di

costi indiretti ma si fosse limitata a generiche contestazioni malgrado fossero stati allegati in giudizio tre prospetti contabili dai quali si evincevano i proventi netti dell'attività di imbottigliamento.

2.1 Le censure sono entrambe infondate. Anche in sede di ricorso la C. si è limitata a ribadire di avere prodotto "prospetti" diretti a determinare i proventi "netti" dell'attività in questione ma, con difetto di autosufficienza" non ha indicato i fatti decisivi il cui esame sarebbe stato omesso dalla C.T.R. Quest'ultima, invece, con il passo motivazionale oggetto di censura, dimostra di avere avuto contezza dei "prospetti" prodotti dalla parte ma di averli ritenuti inidonei ad assurgere a "prova" in assenza di qualsiasi parametro di riferimento opportunamente documentato.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 T.U.I.R., del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 13, 19 e 26 e dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a) della direttiva CEE n.77/388 laddove la C.T.R. aveva confermato il rilievo attinente alla nota di credito emessa in favore della AV s.p.a. (CT) ritenendo che l'operazione sottostante alla stessa (attività promozionale dei vini a marchio CT , ma acquistati sfusi da C. con riconoscimento da parte di questa ultima di uno sconto) non fosse inerente.

4. Con il quarto motivo si deduce l'insufficienza della motivazione laddove la C.T.R. aveva escluso la deducibilità dei costi di promozione in questione sostenendone la non inerenza per mancanza di documentazione, mentre i componenti negativi del reddito in contestazione e l'IVA afferente erano stati correttamente documentati dalla parte mediante le relative note di credito.

5. Con il quinto motivo si deduce la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel pretendere per la giustificazione delle note di credito la produzione di uno specifico contratto redatto per iscritto reputando insufficiente la lettera di incarico.

6. Con il sesto motivo si deduce la violazione dell'art. 2697 c.c. laddove la C.T.R. aveva invertito l'onere probatorio in ordine all'inesistenza delle operazioni mentre l'Ufficio non ne aveva contestato l'effettiva sussistenza che dunque era pacifica in causa.

7. Con il settimo motivo si deduce omessa motivazione laddove la C.T.R. aveva disconosciuto interamente i costi in questione e negato la detrazione dell'IVA afferente e non, invece, riconosciuto la deducibilità del costo e la detrazione dell'IVA afferente per la quota parte di essi ritenuta congrua con l'attività promozionale.

8. Le censure, esaminate congiuntamente in quanto vertenti sulla stessa questione, non sono meritevoli di accoglimento.

8.1. Nel capo di sentenza oggetto delle plurime censure la C.T.R, premessa la necessità per il riconoscimento di una nota di credito che la stessa, risolvendosi in uno storno parziale o totale di precedente fattura, trovi giustificazione in un motivato venir meno della prestazione..il tutto con la propedeutica attestazione dell'esistenza di un rapporto sottostante, ha, poi, ritenuto che la stringata consistenza della lettera di incarico, espressa in termini vaghi e generici, l'inesistenza di un costo predeterminato all'operazione e da ultimo l'assenza di qualsivoglia riferimento a

modalità di determinazione ed espletamento della prestazione non consentono di rilevarne la effettività nè la sua concreta entità e quindi nemmeno la sua inerenza.

8.2. Ciò posto, appare evidente l'inammissibilità del terzo motivo di ricorso per inconducenza con il decisum laddove la principale ratio decidendi sulla quale è fondata la decisione attiene all'inesistenza di idonea documentazione atta a comprovare la stessa esistenza e entità dello "storno" di ricavi, attuato tramite l'emissione di nota di credito, mentre l'esclusione dell'inerenza è argomento secondario usato dal Giudice di appello solo ad ulteriore sostegno della motivazione.

8.3 Ne consegue l'inammissibilità anche degli ulteriori motivi in quanto nessuna violazione di legge o carenza di motivazione emerge dal tenore della sentenza impugnata il giudice di appello ha, invero, con congrua e sufficiente motivazione, applicato correttamente l'orientamento consolidato di questa Corte secondo cui l'onere della prova in ordine alla sussistenza di costi deducibili compete al contribuente (v., di recente, Cass. n. 13300 del 26/05/2017 la quale ha ribadito che "spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa".

9. Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR laddove la C.T.R. aveva confermato il rilievo attinente alle note di credito per conguagli relativi alla fatturazione del vino perchè il riporto ad un diverso anno di imposta violava il principio di competenza. A supporto del mezzo la ricorrente ha premesso che le due note di credito erano state emesse ìn favore della FV per conguagli per la fatturazione del valore definitivo della gradazione e del prezzo del vino alla FV s.r.l. in quanto i relativi importi, ancorchè riferiti a forniture effettuate in periodi di imposta precedenti il 2004, scaturiscono da differenze da riscontrare soltanto a consuntivo, al termine dei conteggi per partita" ed ha, quindi, invocato l'applicabilità, nel caso in specie, della deroga al principio di competenza prevista nel secondo periodo dell'art. 109 TUIR, comma 1.

9.1. La censura, nei termini in cui è formulata, è inammissibile. La C.T.R. ha ritenuto, infatti, con accertamento in fatto (rimasto incontrastato), che la ripresa fiscale riguardava forniture effettuate nei periodi precedenti...e che la parte appellata (C.), a fronte della motivazione posta dall'Ufficio a fondamento del recupero, nulla aveva dedotto.

9.2. A fronte di tale accertamento in fatto, il mezzo, con difetto di autosufficienza, omette di indicare specificamente i fatti, prospettati al Giudice di merito, che consentivano nella specie l'applicabilità della deroga invocata impedendo, così, ogni valutazione al riguardo da parte di questa Corte in ordine alla violazione di legge dedotta.

10. n conclusione, per le ragioni sin qui svolte, il ricorso va rigettato e la ricorrente, soccombente, condannata alla refusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente, in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 8.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 27 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza