

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25495 Anno 2022
Presidente: FUCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: SALEMME ANDREA ANTONIO
Data pubblicazione: 30/08/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7653/2014 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso la quale è domiciliata a Roma, Via dei
Portoghesi, n. 12

– *ricorrente* –

contro

FATTORIE GAROFALO SOCIETÀ COOPERATIVA AGRICOLA, in
persona del legale rappresentante "pro tempore", con sede in
Capua, Via Santa Maria Capua Vetere, n. 121, P. IVA
01934900612, rappresentata e difesa dall'Avv. Giorgio Sagliocco ed
elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. Pasquale
Iannuccilli a Roma, Via Lima, n. 7, int. 7

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Campania n. 177/51/13, depositata il 23 settembre 2013;

1667/22

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 maggio 2022 dal Consigliere Andrea Antonio Salemmè;

RILEVATO CHE

Con l'impugnata sentenza n. 177/51/13 del 21 giugno 2013, depositata il 23 settembre 2013, la Commissione Tributaria Regionale della Campania-Napoli rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 287/15/2011 del 13 aprile 2011 con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Caserta aveva accolto l'impugnazione di FATTORIE GAROFALO SOC. COOP. AGRICOLA avverso l'avviso di irrogazione di sanzioni per la somma di euro 78.500,00= in relazione all'anno 2007 a causa dell'omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura o con fattura infedele per operazioni soggette a IVA.

In particolare, la CTR – premesso che, giusta l'avviso di irrogazione di sanzioni, nell'anno 2007, la cooperativa aveva appostato, nel conto "acquisto materie prime", sotto-conto "ristorni", l'importo di euro 785.000,00=, a valere sul quale erano stati quantificati a fine d'esercizio i ristorni corrisposti ai soci in ragione dei conferimenti dai medesimi effettuati, senza emissione e contabilizzazione né di fattura né di autofattura – rilevava che i ristorni, come da giurisprudenza di legittimità, e come confermato dalla circolare n. 45/E dell'Agenzia delle entrate in data 9 aprile 2008 sulla disciplina dei medesimi ai fini dell'IRES, devono essere tenuti distinti dagli utili; indi osservava, in primo luogo, che l'Amministrazione non aveva dimostrato che "i ristorni dovessero essere qualificati come utili" e, in secondo luogo, che, "d'altra parte [...], poiché il presupposto oggettivo dell'applicazione dell'IVA è la cessione di beni, nel caso di specie, manca la corrispettività, in quanto il beneficiario non è tenuto ad alcuna prestazione nei confronti del soggetto erogante", tanto più che una parte del suddetto importo di euro 785.000,00= era stata imputata a capitale sociale.

Propone ricorso l'Agazia delle entrate con due motivi, cui resiste Fattorie Garofalo con controricorso e ricorso incidentale, affidato ad un motivo.

CONSIDERATO CHE

Deve preliminarmente procedersi con l'esame dell'unico articolato motivo del ricorso incidentale proposto da Fattorie Garofalo, che assume priorità logica per la potenziale pregiudizialità delle censure.

Detto motivo è volto a denunciare, anzitutto, la mancata declaratoria d'inammissibilità dell'appello dell'Agazia delle entrate, con conseguente violazione dell'art. 53, primo comma, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essersi limitato ad illustrare il gravame richiamando un brano di una circolare dell'Agazia stessa, senza indicare specifici riferimenti normativi.

Esso, "in parte qua", è infondato.

Invero, nonostante la formulazione sintetica e l'indicazione erronea degli estremi di un atto di prassi, il ricorso in appello spiegato dall'Agazia delle entrate (nella parte rilevante riprodotto per autosufficienza alle pp. 12 e 13 del controricorso) rendeva comunque chiaramente e puntualmente conto delle ragioni di doglianza avverso la sentenza della CTP, sostenendo che, a differenza di quanto da quest'ultima assunto, i ristorni, nelle cooperative, possono consistere anche nella regolazione a fine d'esercizio di differenze di prezzo rispetto alle prestazioni dei soci, a cagione di ciò giustificandosi il loro assoggettamento all'IVA.

Il ridetto motivo è volto a denunciare, ulteriormente, la mancata declaratoria d'inammissibilità dell'appello dell'Agazia delle entrate per non aver "neppure sfiorat[o]" la questione riguardante l'accoglimento, da parte della CTP, anche della "doglianza del[la] contribuente che investiva la correttezza della procedura di cui all'art. 12 legge 212/2000" in ragione della mancata esplicitazione di idonea giustificazione a fondamento di

accessi, ispezioni e verifiche, talché sul punto si sarebbe formato il giudicato interno.

Esso, "in parte qua", è inammissibile.

Invero, da un lato, è proposto cumulativamente e perciò solo irritualmente.

Inoltre, dall'altro, è del tutto carente di autosufficienza, giacché – a fronte dell'aver la stessa CTR individuato la "ratio decidendi" della sentenza di primo grado (rilevando come questa avesse ritenuto che "i ristorni [fossero] profitti netti attribuiti ai soci di una cooperativa e che, quindi, nel caso di specie, non vi [fosse] stata alcuna operazione di cessione di beni [...]") alla stregua di un asserto di per sé non fatto segno di contestazione – non riproduce

- né la sentenza della CTP nella sua integralità, ma con riferimento solo ad un passaggio della motivazione, da cui non è tuttavia obiettivamente evincibile se le affermazioni compiute dalla CTP sulla questione integrassero o meno una vera e propria "ratio decidendi";

- né, soprattutto, l'eccezione sulla questione specificamente formulata dalla Fattorie Garofalo in appello.

Ciò detto quanto al ricorso incidentale, può ora procedersi alla disamina del ricorso principale.

Con il primo motivo di ricorso di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

Ad avviso della ricorrente, incorre in tale violazione di legge la sentenza impugnata laddove, dedotto con l'appello che l'atto di irrogazione delle sanzioni era stato emesso per inosservanza dell'obbligo di fatturazione dei ristorni pacificamente effettuati in favore dei soci, sostiene non avere l'Amministrazione motivato la natura di utile dei medesimi.

Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa

applicazione dell'art. 34, primo e settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Ad avviso della ricorrente, l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui non sussiste obbligo di fatturazione dei ristorni effettuati in favore dei soci quale prezzo per il conferimento di beni utilizzati dalla cooperativa per difetto del presupposto oggettivo dell'IVA consistente nella cessione di beni, viola le richiamate disposizioni di legge, secondo cui, dal 1° settembre 1993, il conferimento di prodotti agricoli dai soci alla cooperativa costituisce cessione di beni, da assoggettarsi a fatturazione da parte del socio, o in sua vece ad autofatturazione da parte della cooperativa, all'atto del conferimento del prezzo, coincidente con la determinazione del ristorno.

Entrambi i motivi, che possono essere esaminati congiuntamente per la stretta connessione delle censure, sono fondati.

Quanto al primo motivo, emerge dalla stessa sentenza impugnata ed in ogni caso dall'atto di irrogazione di sanzioni – riprodotto nella parte rilevante nel ricorso per cassazione in osservanza del principio di autosufficienza – che la violazione contestata a Fattorie Garofalo concerneva l'omessa fatturazione dei ristorni corrisposti ai soci nel 2007. Nell'appello – parimenti riprodotto in ricorso per autosufficienza – l'Agenzia delle entrate sosteneva che il ristorno può assumere la natura di determinazione in via definitiva di un prezzo fissato in via provvisoria durante l'anno.

Il "thema decidendum" devoluto alla CTR era dunque quello dell'assoggettamento dei ristorni a fatturazione o, "in limine", ad autofatturazione. Rispetto ad esso, del tutto decentrata è la risposta fornita dalla CTR, a termini della quale la tesi sostenuta dall'Amministrazione dell'assoggettamento dei ristorni a fatturazione era da disattendere per non aver la medesima

evidenziato, nell'atto di gravame, alcun elemento da cui ritenere che, nella specie, i ristorni dovessero essere qualificati come utili.

L'evocazione della differenza tra ristorni ed utili è patentemente inconferente, non essendosi neppure da Fattorie Garofoli opposto che le erogazioni ai soci non rientrassero nel campo di applicazione dell'IVA in quanto effettuate a titolo di utili.

Quanto al secondo motivo, deve preliminarmente rilevarsi come non colga nel segno la censura d'inammissibilità formulata da Fattorie Garofoli nel controricorso per preteso mancato riferimento del motivo alla sentenza impugnata, limitandosi a dedurre in astratto la disciplina dell'IVA. Il motivo, infatti, illustrando l'evoluzione della formulazione dell'art. 34, primo e settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, mira a dimostrare come, a partire dal 1° settembre 1993, i "passaggi di prodotti" alle cooperative costituiscano "ex lege" cessioni di beni, assoggettati ad imposta, con conseguente obbligo di emissione della fattura anche per i ristorni, che costituiscono parte del corrispettivo di detti "passaggi".

Ciò detto, come anticipato, il motivo è fondato.

Nella versione dell'art. 34, originario quinto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, siccome sostituito dall'art. 9 del decreto del Presidente della Repubblica 31 marzo 1979, n. 94, si prevedeva che "i passaggi dei prodotti di cui al primo comma agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi ai fini della vendita per conto dei produttori agricoli, anche previa manipolazione o trasformazione, non sono considerati cessioni di beni".

Nondimeno, per effetto dell'art. 66, comma 10, lett. b), n. 4), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, quello che era divenuto il settimo comma dell'art. 34 d.P.R. n. 633 del 1972 veniva sostituito dal seguente: "Con decorrenza 1 settembre 1993, i passaggi dei prodotti di cui al primo comma agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi ivi indicati ai fini della vendita per conto dei produttori agricoli, anche previa

manipolazione o trasformazione, costituiscono cessioni di beni a norma dell'articolo 2, secondo comma, n. 3), le quali si considerano effettuate all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti, dalle cooperative o dagli altri organismi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi deve essere consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo”.

Si passava pertanto da un regime di disconoscimento ad un regime di riconoscimento normativo della natura di “cessioni di beni” dei “passaggi” dei prodotti agricoli ad enti e cooperative.

L’art. 34, settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente dal 3 ottobre 2006 sino all’attualità, e dunque applicabile in relazione all’anno 2007 cui l’atto di irrogazione di sanzioni si riferisce, prevede, in linea di continuità con la novità introdotta dalla legge n. 427 del 1993, che “i passaggi dei prodotti di cui al comma 1” – ossia i “prodotti agricoli e[d] ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A) effettuate dai produttori agricoli” – “agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo”.

Detta disposizione, come del resto quella già risultante dall’interpolazione dell’art. 34, settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 effettuata dalla legge n. 427 del 1993, è finanche esplicita nel sancire “l’obbligo di emissione della fattura”, da un lato, sancendo il criterio temporale secondo cui i “passaggi” “si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati” e, dall’altro, facoltizzando gli enti ad adempiere

all'obbligo per conto dei conferenti, purché produttori agricoli, mediante il sistema dell'autofatturazione.

Siffatta esegesi dell'art. 34, settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 deve compenetrarsi con la considerazione che i ristorni costituiscono uno strumento di realizzazione dello scopo mutualistico delle società erette in forma di cooperativa ai sensi dell'art. 2511 cod. civ., realizzando sinallagmaticamente il vantaggio economico del socio in funzione della sua partecipazione all'attività sociale. Vero è che, plurime essendo le tipologie di cooperative, corrispondentemente diverse sono le sembianze che, materialmente, il ristorno può assumere; in ogni caso, tuttavia, l'essenzialità dei ristorni in seno alla disciplina delle cooperative emerge da ciò che, ai sensi dell'art. 2521, terzo comma, n. 8, cod. civ., "l'atto costitutivo deve indicare [...] le regole per la ripartizione degli utili e i criteri per la ripartizione dei ristorni", criteri che, giusta l'art. 2545-sexies, primo comma, cod. civ., sono improntati alla regola della proporzionalità rispetto "alla quantità e qualità degli scambi mutualistici". Segnatamente, quanto alle cooperative agricole di produzione, come ritenuto anche dalla circolare n. 37/E dell'Agenzia delle entrate in data 9 luglio 2003 nel quadro di siffatte indicazioni rivenienti dalla normativa primaria, "i ristorni rappresentano quella parte del vantaggio mutualistico attribuito al socio, non già contestualmente al rapporto di scambio con la società cooperativa, ma al termine del periodo di gestione", o mediante la "restituzione di una parte del prezzo pagato per acquistare beni e servizi", o "sotto forma di eventuali maggiori compensi per i conferimenti effettuati".

A misura che l'attribuzione vantaggio mutualistico si declini "sotto forma di eventuali maggiori compensi per i conferimenti effettuati", trova applicazione l'art. 34, settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972: prevedendo questo l'obbligo di fatturazione dei passaggi dei prodotti agricoli ed ittici, poiché il ristorno conguaglia

il corrispettivo a chiusura d'esercizio, esso pure soggiace a fatturazione.

Alla luce di quanto precede, destituita di fondamento, per quanto pregevole, è la tesi patrocinata da Fattorie Garofalo nel controricorso, secondo cui il ristorno consisterebbe in una mera "cessione di denaro", come tale non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972. Detta tesi, infatti, muove dal presupposto non condivisibile che il ristorno non esibisca alcun carattere sinallagmatico, "trattandosi di una somma che la cooperativa rileva di aver maturato in eccesso rispetto a quanto necessario per il buon funzionamento dell'impresa in assenza di lucro". In realtà, così opinando, essa sembra obnubilare che il ristorno consiste bensì in una parte di utile, inteso come avanzo di gestione: una parte che però si distingue dalla restante in quanto deriva dall'attività svolta con i soci, come prevede il sopra ricordato art. 2545-sexies, primo comma, cod. civ., laddove, correlando proporzionalmente il ristorno agli "scambi mutualistici", ne conforma la distribuzione come remunerazione degli stessi.

In definitiva, deve essere enunciato il seguente principio di diritto:

"In tema di cooperative agricole, in relazione alle quali sia previsto che il vantaggio mutualistico venga attribuito sotto forma di maggiori compensi per i conferimenti dei prodotti agricoli ed ittici, i ristorni ripartiti ai soci conferenti in conformità dell'atto costitutivo soggiacciono a fatturazione od autofatturazione, in quanto, essendo volti a congruare i corrispettivi sinallagmaticamente spettanti a detti soci a chiusura d'esercizio per la loro partecipazione all'attività sociale, anche con riferimento ad essi trova applicazione l'art. 34, settimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972".

In conseguenza di tutto quanto precede, rigettato, per le anzidette ragioni, il ricorso incidentale di Fattorie Garofalo, la

sentenza impugnata, in integrale accoglimento del ricorso principale dell'Agazia delle entrate, deve essere annullata con rinvio alla CTR, in diversa composizione, per nuovo esame e per la regolazione tra le parti delle spese di lite, anche con riferimento al presente grado di legittimità.

Stante il rigetto del ricorso incidentale, deve dichiararsi Fattorie Garofalo tenuta al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso incidentale di FATTORIE GAROFALO SOC. COOP. AGRICOLA e, per l'effetto, in relazione ad esso, ^{DA AGO DELLA} ~~dichiara la~~ ^{CUCENIGLIA DEI PREFEPPONI PER IL} ~~medesima tenuta al~~ pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, *se dovuto.*

In integrale accoglimento del ricorso principale dell'Agazia delle entrate, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR, in diversa composizione, per nuovo esame e per la regolazione tra le parti delle spese di lite, anche con riferimento al presente grado di legittimità.

Così deciso a Roma, lì 5 maggio 2022.