
Elusione fiscale e contratto simulato: non c'è sempre intento elusivo

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 24 Marzo 2014

il Fisco non può contestare l'elusione fiscale sulla sola base del fatto che il contratto è simulato; al fine di poter sanzionare il contribuente deve riuscire a dimostrare che l'unico scopo è l'indebito risparmio di imposta

L'amministrazione finanziaria non può contestare l'elusione fiscale sulla sola base del fatto che il contratto è simulato; al fine di poter sanzionare il contribuente (nel caso in esame si trattava di una cooperativa) deve riuscire a dimostrare che l'unico scopo è l'indebito risparmio di imposta.

E' sostanzialmente quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la corposa sentenza n.24914, del 6 novembre 2013.

La vicenda vede contrapporsi l'Agenzia delle Entrate e una cooperativa arl in liquidazione coatta amministrativa.

In riferimento ad una verifica fiscale condotta nei confronti della citata cooperativa, veniva redatto dalla Guardia di Finanza il P.V.C. con il quale si contestava, con riferimento al periodo di imposta 1998, una serie di omissioni ai fini IVA relative a prestazioni di servizio ricevute in esecuzione di contratti di soccida "dissimulanti" in realtà contratti di appalto, tra cui anche la indebita detrazione di IVA relativa a varie fatture emesse, con riferimento alla cessione di prodotti ai quali era stato attribuito un valore superiore a quello di mercato (soprafatturazione).

I giudici del merito, tuttavia, in entrambi i gradi di giudizio avevano riconosciuto la validità delle ragioni della cooperativa che si era difesa sostenendo, sostanzialmente, che non essendo i contratti di soccida simulati era infondato il rilievo contenuto nell'avviso di rettifica relativo alla omessa autofatturazione, con conseguente insussistenza anche delle violazioni tributarie contestate con il provvedimento irrogativo, che doveva, pertanto, essere annullato.

Avverso tali sentenze sfavorevoli, l'Agenzia delle Entrate è ricorsa in Cassazione.

La soccida

Sono soggetti passivi del contratto di soccida quelli che svolgono l'attività di allevamento mediante contratti agrari associativi di cui all'art. 2170 del codice civile.

Nel caso di allevamenti condotti in base ad un contratto di soccida, avente le caratteristiche di cui all'art. 2170 del codice civile, possono essere considerati produttori agricoli, in quanto partecipi dell'attività di allevamento di cui si assumono i rischi in proporzione delle quote conferite, sia il soccidario che il soccidante il quale svolge in proprio l'attività di allevatore.

Ne deriva che alle cessioni aventi per oggetto i frutti dell'allevamento si applica il regime agricolo di cui all'art. 34.

In tale ipotesi la veste di contribuente viene assunta dal solo soccidante qualora provveda alla vendita dell'intero prodotto, ovvero anche dal soccidario per la parte di sua spettanza che venga da esso direttamente ceduta.

Gli obblighi previsti dal Titolo II dell'Iva (fatturazione, registrazione, eccetera) devono essere osservati dal solo soccidante nell'ipotesi di contratto associativo con divisione dell'importo ricavato dalla vendita dei prodotti in questione e, distintamente, dal soccidante e dal soccidario nell'ipotesi di contratto associativo con divisione di tutti i prodotti dell'azienda tra i due contraenti i quali provvedono successivamente alla vendita in proprio dei prodotti loro spettanti.

L'equivalente in denaro anticipato dal soccidante a titolo di ripartizione di frutti, ovvero del prezzo ricavato dalla vendita dei frutti stessi, può considerarsi come quota spettante al soccidario a titolo di assegnazione e, pertanto, non soggetta ad Iva sempre che tale alternativa sia prevista dal contratto di soccida intercorrente tra le parti.

Le forniture dei mangimi, effettuate dai soccidanti ai soccidari nei limiti stabiliti dal contratto di soccida costituiscono veri e propri conferimenti del partecipante al contratto di associazione in questione e, come tali, non sono da considerare cessioni di beni imponibili ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972.

La soccida è il contratto con il quale le parti (soccidante e soccidario) si associano per l'allevamento e lo sfruttamento di una certa quantità di bestiame e per l'esercizio delle attività connesse (lavorazione del latte, eccetera) al fine di ripartire l'accrescimento del bestiame e gli altri prodotti utili che ne derivano (art. 2170 del codice civile).

Dalla lettura della norma è evidente la natura associativa dell'istituto che attua una forma di collaborazione economica nell'industria del bestiame. Il codice regola tre forme di soccida:

1. la soccida semplice (art. 2171), nella quale il soccidante conferisce tutto il bestiame e il soccidario presta l'attività nell'allevamento. La direzione dell'impresa spetta al soccidante (art. 2173) mentre il soccidario deve prestare, secondo le direttive del soccidante, il lavoro occorrente per la custodia e l'allevamento del bestiame affidatogli per la lavorazione dei prodotti e per il trasporto sino ai luoghi di ordinario deposito (art. 2174);
2. la soccida parziaria, nella quale il bestiame è conferito da entrambe le parti nelle proporzioni convenute, prestando in più il soccidario l'attività necessaria per l'allevamento divenendo comproprietario del bestiame in proporzione del rispettivo conferimento (art. 2182). Per quanto riguarda la direzione dell'impresa, salvo patti e accordi contrari, questa rimane affidata al soccidante (combinato disposto degli artt. 2173, comma 1, e 2185 del codice civile che rinvia alle disposizioni relative alla soccida semplice);
3. la soccida con conferimento di pascolo, nella quale il soccidario conferisce il bestiame e l'attività di lavoro per l'allevamento e il soccidante il terreno per il pascolo (art. 2186 del codice civile).

In tal caso è al soccidario che spetta la direzione dell'impresa, mentre al soccidante spetta il controllo della gestione (art. 2186, comma 2, del codice civile).

Comunque, per il principio della libertà contrattuale, le parti possono regolare il rapporto stabilendo di volta in volta qualità e quantità dei conferimenti, partecipazioni alle spese di allevamento (mangimi, eccetera), titolarità e rappresentanza esterna.

Di conseguenza, dovranno essere di volta in volta individuati i riflessi fiscali sulla base dei principi di diritto comune nonché di quelli dettati dal D.P.R. n. 633/1972 istitutivo dell'Iva.

La sentenza della Cassazione

I giudici della Corte di Cassazione con una lunghissima analisi del caso hanno confermato le motivazioni delle due sentenze del merito, dando torto all'amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione evidenzia che l'amministrazione finanziaria, nel ricorso, si è limitata ad una divagazione sulla evoluzione dell'istituto dell'abuso del diritto di elaborazione comunitaria, senza tuttavia fornire gli elementi circostanziali e le ragioni di diritto secondo cui lo schema negoziale della soccida, adottato dai contraenti, era finalizzato esclusivamente al conseguimento di un risparmio d'imposta e non, invece, giustificato dalle ragioni economiche sottese alla causa tipica del contratto.



Per i giudici di legittimità, tuttavia, il ricorso dell'Agenzia delle Entrate presenta molte incertezze soprattutto laddove, al fine di 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 che sono prospettati come

“punti di anormalità rispetto al modello tipico della soccida previsto dal codice civile”.

La Cassazione evidenzia che, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, è escluso 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 e non

occulte, 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 od ancora il frazionamento in autonomi contratti di prestazioni unitariamente riconducibili ad un medesimo schema negoziale tipico.

Per i giudici di legittimità i criteri elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, per dimostrare l'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 appare rispondente a logiche di mercato ed, in ultima analisi, ai principi di economicità della gestione.

Nell'ipotesi che tali requisiti di economicità 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 consente di pervenire a qualificare la operazione come "abuso di diritto" in quanto diretta "esclusivamente" ad impedire la verifica del presupposto d'imposta.

Le conclusioni

Tanto premesso gli elementi indicati dall'Agenzia delle Entrate a dimostrazione dell'abuso di diritto, gravando su quest'ultima l'onere della relativa prova hanno trovato smentita nell'accertamento in fatto compiuto dalla CTR (stima degli animali; termine di conclusione del contratto), ovvero appaiono irrilevanti (erogazione di anticipi ai soccidari), o ancora risultano privi di riscontro probatorio (fatture per servizi incompatibili con il rapporto di soccida), dovendo in conseguenza ritenersi infondato il ricorso, con condanna delle spese di giudizio.

24 marzo 2014

Federico Gavioli