Sentenza del 14/12/2018 n. 32422 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza del 24 maggio 2010 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha respinto l'appello avverso la sentenza n. 162/47/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che aveva parzialmente accolto il ricorso, proposto dalla società contribuente indicato in epigrafe, contro l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, con il quale per l'esercizio luglio 2002/giugno 2003 venivano ripresi a reddito a tassazione componenti negativi del reddito per complessivi Euro 13.002.669 e calcolata una maggiore imposta IRPEG di 2.610.347 e IRAP di Euro 518.133,00, con contestazione della legittimità di sei riprese: "Primo - (---) e (---) per Euro 610.547,00; Secondo - Interessi passivi da consociate per Euro 292.529,00; Terzo - Sconti premio fine anno per Euro 69.137,00; Quarto - Servizi diversi da consociate per Euro 3.368.452; Quinto - Royalties passive per Euro 6.733.049,00; Sesto - Acquisto di merce da distruggere per Euro 460.189,00".

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato ad unico motivo, denunciando, " violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 (omissione totale di motivazione), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4. Omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", per avere la CTR respinto l'appello relativo alle riprese nn. 4, 5 e 6 limitandosi ad affermare che "le osservazioni svolte dall'appellata su tali punti vanno condivise", con conseguente vizio di omissione di motivazione o comunque con insufficienti argomentazioni in relazione alle specifiche contestazioni dell'appellante.

La società contribuente si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale; ha altresì proposto ricorso incidentale affidato a due motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici non...(avevano)... riconosciuto la deducibilità degli "sconti premio", per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 1 (ora art. 109, comma 1)".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici non...(avevano)... riconosciuto la deducibilità degli "sconti premio", per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5 (ora art. 109, comma 5), nonchè falsa applicazione dell'art. 65, comma 4 (ora art. 100, comma 4)".

La società contribuente ha, altresì, illustrato le proprie ragioni con memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. E' infondata la censura - dedotta dall'Agenzia delle Entrate - di nullità della sentenza per mancanza di motivazione; non può infatti dubitarsi che una motivazione esista circa l'illegittimità delle riprese a tassazione nn. 4, 5 e 6 e che non sia meramente apparente, consentendo la stessa di comprendere quale sia la ragione della decisione adottata, mediante richiamo alle argomentazioni ed alle difese della società contribuente.

1.2. Ciò vale certamente ad escludere la dedotta violazione dei doveri decisori di cui all'art. 112 c.p.c. denunciata dall'amministrazione, che si configura soltanto nell'ipotesi in cui sia mancata del tutto da parte del giudice - ovvero sia meramente apparente - ogni statuizione sulla domanda o eccezione proposta in giudizio, mentre rientra nell'ambito dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la censura con la quale si deduca la mancata (o insufficiente o contraddittoria) valutazione di alcuni dei fatti (controversi e decisivi) posti a fondamento della domanda o della eccezione medesima (cfr. ex multis Cass. n. 6858/2008).

1.3. Occorre, inoltre, rammentare che con sentenza n. 642/2015 le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che, nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), eventualmente anche senza nulla aggiungere e senza indicare la fonte, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sè, vietata (e neppure sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice), non essendo prescritta da alcuna norma (sostanziale o processuale) la originalità della sentenza nelle sue modalità espositive (e tantomeno nei contenuti).

1.4. Attraverso un ampio excursus il citato arresto mette in evidenza come l'evoluzione della normativa processuale e della giurisprudenza segnali un approccio della Corte di cassazione alla motivazione della sentenza che "non è più curiale ma piuttosto laico, funzionalista, in certa misura disincantato" e che, in tal senso, già nella precedente giurisprudenza di legittimità si era ammessa la motivazione per relationem con rinvio ad atti ben individuati e conosciuti o conoscibili (cfr. Cass. n. 13937/2002 e anche Sez. U, n. 16277/2010), da ritenersi perciò parte integrante della motivazione senza necessità che essi siano trascritti, con la conseguente precisazione che in tal caso la completezza e logicità della sentenza devono essere giudicate sulla base degli elementi contenuti nell'atto al quale si opera il rinvio, atto che, proprio in ragione del rinvio, diviene parte integrante di quello rinviante.

1.5. In tale prospettiva il rinvio operato dalla CTR, al fine di giustificare il convincimento espresso sull'illegittimità delle riprese n. 4, 5 e 6, alle "osservazioni svolte dalla appellata su tali punti" (specificamente riportate nella parte narrativa della sentenza), è più che sufficiente a individuare il percorso logico seguito a tal fine ed a consentire un pieno controllo circa la sua validità razionale ed efficacia argomentativa.

2.1. Sono invece fondate le censure proposte dall'Ufficio finanziario relative a vizi motivazionali della sentenza impugnata.

2.2 Con riguardo alla ripresa n. 4 ("servizi diversi da consociate"), costituisce ius receptum il principio per cui, in materia di costi c.d. infragruppo, ovvero laddove la società capofila di un gruppo d'imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione, l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinchè il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (cfr. Cass. 23027/15).

2.3. Da ciò discende che la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreements) è subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività d'impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, non ritenendosi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (cfr. Cass. 16480/2014).

2.4. A tali principi non risulta essersi conformata la CTR, che ha riconosciuto la deducibilità dei "costi intercompany" sulla base della sola documentazione degli accordi infra-gruppo (nella specie "Master Service Agreeement"), ma senza alcuna valutazione del reale vantaggio conseguito dalla controllata e dell'effettiva utilità tratta dalla medesima (cfr. Cass. 14016/1999), a fronte delle circostanziate argomentazioni dell'Ufficio, riportate nella stessa sentenza impugnata, circa la mancanza, nelle singole fatture, di una "descrizione precisa ed analitica del servizio ottenuto" e di quanto emerso dall'analisi del conto economico della società sulla duplicazione di servizi "in quanto molti servizi previsti nel M.S.A. ...(erano)... stati acquisiti anche da prestatori italiani", con conseguente carenza dell'impianto motivazionale della sentenza.

2.5. Con riguardo alla ripresa n. V ("royalties passive"), relativamente alla contestata duplicazione di costi in quanto il prezzo di acquisto dei prodotti destinati alla vendita sarebbe stato comprensivo dei costi delle licenze commerciali, la CTR ha dimostrato di non aver tenuto alcun conto delle inferenze logiche che potevano essere desunte dagli elementi dimostrativi addotti dall'Ufficio finanziario, il quale osservava che in base al contratto scritto esistente tra le parti (C.M.A.) la società italiana riconosceva al produttore "un Mark up (sovraprezzo) del 5% del costo di produzione... da ritenersi omnicomprensivo, atteso che secondo lo stesso C.M.A. la transazione avviene tra parti indipendenti e compete al produttore l'onere di ottenere le licenze occorrenti" e che "se si considerassero nel costo della merce venduta anche le royalties si perverrebbe ad un risultato di vendita antieconomica in perdita".

2.6. La CTR, nella sentenza impugnata, si è infatti genericamente limitata ad affermare che in base al citato C.M.A. - contratto di approvvigionamento delle merci - il prezzo di acquisto delle merci dal produttore non copriva anche il costo delle licenze ("Nell'art. 1 del contratto detto Definitions sono indicati i costi di lavorazione, di progettazione, di confezionamento, di distribuzione: è previsto altresì che il produttore otterrà tutte le licenze richieste dalla legge e dai

regolamenti per a fabbricazione dei prodotti Coty, ciò che significa che ha diritto al rimborso dei costi eventualmente sostenuti per licenze o permessi ma non significa che questi costi debbano essere necessariamente sostenuti direttamente dal produttore. Il termine licenze o permessi, peraltro, va inteso come qualunque permesso necessario per lo svolgimento dell'attività produttiva") e che "l'ammontare delle royalties richieste...(era)... congruo rispetto alle indicazioni dell'Amministrazione finanziaria e alle raccomandazioni dell'OCSE" secondo quanto accertato anche dalla società di revisione Deloitte & Touche - London.

2.7. Deve, tuttavia, osservarsi che, agli effetti della deducibilità di un costo, rileva esclusivamente l'effettività del costo e la sua riferibilità (o inerenza) all'attività o ai beni da cui derivano i ricavi e non anche il riscontro documentale del rapporto contrattuale tra le parti.

2.8. Peraltro, non solo i costi per l'uso di licenze, marchi o brevetti sono necessariamente collegati all'attività concreta dell'impresa, ma va anche rimarcato che spetta al contribuente l'onere della prova dell'inerenza del costo e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili, ed 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 (cfr. Cass. n. 7231/2016).

2.9. Nella specie la CTR ha del tutto omesso quindi di descrivere le concrete attività fatturate dalla contribuente, verificando analiticamente se i costi portati in deduzione fossero stati versati sia in favore del produttore, che del licenziatario, essendo stata riconosciuta l'inerenza ad onta delle motivate contestazioni fatte valere dall'amministrazione in relazione alle precise condizioni contrattuali che già includevano nel corrispettivo da versare alla società fornitrice anche gli oneri per le licenze che quest'ultima avrebbe dovuto procurarsi.

2.10. Va poi osservato che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, come quello evidenziato nella specie dall'Ufficio, rimasto inspiegato nella sentenza impugnata, in cui è stata affermata, peraltro anche apoditticamente, la sola congruità delle spese, è pienamente legittimo l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, atteso che il Giudice di merito che giunga a ritenere illegittimo l'accertamento è tenuto a specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie (cfr. Cass. n. 1821/2001).

2.11. Con riguardo alla ripresa n. 6 ("acquisto merce da distruggere"), la ricorrente censura la sentenza d'appello laddove si conferma la deducibilità dei costi per "distruzione dei prodotti invenduti", ritenuta "necessaria perchè l'immissione sul mercato di quei prodotti a prezzi ridotti danneggerebbe l'immagine e quindi il marchio dell'impresa e comprometterebbe in modo irrimediabile il lancio di nuovi prodotti e la conseguente possibilità di nuovi ricavi", trattandosi nel caso di specie non di acquisto di merce da quanto piuttosto di addebito per merce ordinata e non ritirata perchè invenduta ("la quantità di merce fabbricata e immessa nel centro logistico di (---) deriva dalle previsioni di acquisto elaborate mensilmente dalle società di commercializzazione: tali previsioni si risolvono sostanzialmente in un ordine fermo e non

modificabile, cosicchè il rischio della produzione eccedente il venduto è accollato alle società commerciali. L'accentramento della gestione del magazzino e delle rimanenze consente anzi di ridurre il rischio dell'invenduto, poichè consente trasferimenti di merce da una consociata all'altra nel caso che una si trovi ad averne bisogno ed altra invece ad averne in eccedenza. Se però tutte le società presentano un'eccedenza, lo stock non altrimenti eliminato verrà acquistato per la successiva distruzione, si decurta con le varie vendite").

2.12. La censura è fondata, non avendo la CTR adeguatamente motivato circa la sussistenza di valide giustificazioni della contribuente alla deduzione di siffatti costi, in assenza di qualsiasi correlazione fra la spesa con "un'attività potenzialmente idonea" a produrre utili, laddove, secondo la nozione di inerenza così come precisata dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte (Cass. 27 febbraio 2015, n. 4041; Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465; Cass. 27 febbraio 2005, n. 4941), anche nei rapporti infragruppo, è necessario che la società tragga dalla spesa un'effettiva utilità, obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata.

3.1. A seguire, esaminando il ricorso incidentale della contribuente, con due motivi, che possono trattarsi unitariamente, si censura diffusamente la sentenza sotto il profilo della violazione di legge relativamente alla ripresa a tassazione degli "sconti premio" sulla base di due disposizioni: del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 1 e art. 65, comma 4.

3.2. I motivi sono infondati e vanno rigettati.

3.3. Nella specie si discute, infatti, della legittimità della ripresa a tassazione delle somme ricondotte dalla contribuente a veri e propri premi di risultato, erogati a favore di "clienti di prima importanza che abbiano raggiunto nel primo semestre il 50% dei risultati previsti per l'anno".

3.4. Giova preliminarmente osservare che costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale i costi relativi a prestazioni di servizio sono - ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 2, lett. b), TUIR - di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilevo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o effettuato il pagamento (Cass. 27296/14), con l'unica eccezione per i contratti di locazione, mutuo, assicurazione o altri contratti da cui derivino corrispettivi periodici, in relazione ai quali le spese per i corrispettivi sono imputabili all'esercizio di maturazione degli stessi (cfr. Cass. 9096/2012); tuttavia, i componenti negativi che concorrono a formare il reddito possono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza (cfr. Cass. 3368/2013).

3.5. Dunque, dalla complessiva prescrizione dell'art. 75 cit. si desume che, anche per le spese e gli altri componenti negativi di cui non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, il legislatore considera come esercizio di competenza quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuna di tali voci, limitandosi soltanto a prevedere una deroga al principio della competenza, col consentire la deducibilità di dette particolari spese e componenti nel diverso esercizio nel quale si raggiunge la certezza della loro esistenza ovvero la determinabilità, in modo obiettivo, del relativo ammontare. (Cass.

17568/2007); tale determinabilità deve ritenersi non collegata alla mera volontà delle parti sulla scelta dell'esercizio cui il costo è imputato, ma deve essere desumibile, oltre che dall'indicazione contrattuale del corrispettivo, da strumenti diversi, quali, ad esempio, la parametrazione ad altre operazioni simili ovvero al valore di mercato (Cass. 24526/2009).

3.7. Nella specie, il riferimento della CTR al mancato riconoscimento di premi di produzione "prima che se ne siano verificate le condizioni previste per contratto, o, addirittura,... in mancanza delle condizioni richieste" è dunque conforme alla norma di diritto sostanziale, in quanto, sulla base di quanto sin qui illustrato, non assume rilievo quanto sostiene genericamente la contribuente circa l'esistenza di una "prassi commerciale che la società segue nei confronti di clienti di primaria importanza e preponderanza... di riconoscere, all'avverarsi delle condizioni del primo semestre, il relativo premio, qualificandolo come "premio fedeltà", a prescindere dalle pattuizioni contrattuali", sulla base di una mera "determinazione discrezionale della Società".

3.5. In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta, inoltre, 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 (cfr. Cass. n. 21184/2014).

3.4 Orbene, correttamente la CTR ha dunque affermato la legittimità della ripresa a tassazione delle somme indicate quali "sconti premio fine anno", ricondotte dalla contribuente a premi di risultato, erogati a favore di "clienti di prima importanza che abbiano raggiunto nel primo semestre il 50% dei risultati previsti per l'anno", non avendo la contribuente in alcun modo indicato lo specifico titolo contrattuale che regolasse la loro erogazione (nella specie, essendo stati erogati i premi, in difformità delle previsioni contrattuali, su base semestrale e non annuale, o nonostante il mancato raggiungimento del volume annuale di acquisti che da contratto avrebbe consentito il premio).

3.5. Risultano, quindi, pienamente applicabili al caso in esame, in cui si discute di premi per importo cospicuo elargiti dalla società ai propri clienti senza alcun supporto documentale, i principi dianzi illustrati.

4. In conclusione il ricorso dell'Agenzia delle Entrate va accolto nei limiti dianzi indicati, e va respinto il ricorso incidentale; la sentenza va pertanto cassata nei limiti predetti con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione che, oltre a riesaminare la vicenda processuale alla luce di quanto innanzi illustrato, provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale nei limiti illustrati in motivazione, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata nei limiti dell'accoglimento del ricorso

principale e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in altra composizione, che deciderà anche sulle spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 12 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza