Sentenza del 28/02/2018 n. 4576 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con quattro distinti avvisi di accertamento, l'A.d.E. - Ufficio di Bari (XXXXX) determinava a carico del contribuente A.M. , esercente l'attività di "intermediazione e commercio di altri prodotti alimentari", un maggior reddito d'impresa ai fini Irpef, Irap ed IVA, in relazione agli anni di imposta 2001-2004.

L'attività impositiva prendeva le mosse da una verifica dell'Ufficio, compendiata nel p.v.c. in data 27.07.2007 ed originata da una segnalazione del Nucleo Polizia Tributaria della Lombardia in data 13.07.2006, a sua volta scaturente dalle risultanze del p.v.c. emesso nei confronti della XXXX S.r.l., società fornitrice della ditta del contribuente, che agiva quale concessionario esclusivo per la zona di pertinenza.

Gli accertatoli, in particolare, consideravano che gli sconti praticati dalla predetta società al D., in relazione alle vendite di prodotti dalla stessa forniti, dovevano considerarsi come corrispettivi erogati dalla XXXX s.r.l. a fronte dell'adempimento di specifiche obbligazioni contrattuali di fare/non fare/permettere assunte dal concessionario di vendita in esclusiva; le relative operazioni dovevano, pertanto, considerarsi quali prestazioni di servizi imponibili ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3. Di qui la contestata omessa dichiarazione, a carico del concessionario, di ricavi non contabilizzati.

Il ricorso proposto, dal contribuente contro i predetti avvisi di accertamento veniva accolto dalla C.T.P. di Bari con sentenza n. 181/12/03; avverso tale decisione interponeva appello l'A.d.E., che veniva rigettato dalla C.T.R. delta Puglia con sentenza n. 52/02/10, pronunziata il 23/03/10 e depositata il 13/04/10.

Avverso tale sentenza, l'A.d.E. propone ricorso per cassazione, articolato in tre motivi.

Resiste il contribuente con controricorso; il medesimo ha, altresì, depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Va, preliminarmente, rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività dell'impugnazione, formulata dal controricorrente. Deve, invero, osservarsi che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, al quale il Collegio intende aderire, la modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, che ha sostituito il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza all'originario termine annuale, è

applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1 predetta legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, dovendosi a tal fine fare riferimento alla data di introduzione del giudizio di merito di primo grado e restando irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizio, (cfr. Cass. Sez. 6 - 2, Ord. 16/11/2017, n. 27236; Cass. Sez. 6 - 3, Ord. 06/10/2015, n. 19969; Cass. Sez. 6 - 5, Ord. 21/06/20:13, n. 15741; Cass. Sez. 1, 05/10/2012, n. 17060).

2. Con il primo motivo di ricorso, l'A.d.E. deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 62; art. 329 c.p.c., comma 2, e art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Allega, in tale prospettiva, la ricorrente che la CTR è incorsa nel vizio di ultrapetizione, essendosi pronunciata su una questione già decisa in primo grado in senso sfavorevole al contribuente e dallo stesso non più riproposta in sede di gravame a mezzo di appello incidentale.

Il motivo è fondato.

Premesso che la ratio decidendi della sentenza impugnata si fonda, diversamente da quanto ritiene il controricorrente, anche sull'accertato vizio di extrapetizione, va osservato che dall'impugnata sentenza si evince, invero, che la CTR, premesso che gli avvisi di accertamento impugnati scaturivano da un p.v.c. redatto della G.d.F. - Nucleo di P.T. della Lombardia redatto a carico della XXXX s.r.l., società fornitrice dell'odierno contribuente, ha rilevato che tale atto non risultava agli stessi allegato e che di esso il contribuente non aveva potuto avere piena conoscenza, neppure in sede processuale, in violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 4.

Sul punto, va premesso che - come si evince dal motivo di ricorso, che, in ossequio al principio di autosufficienza, riproduce il punto rilevante della decisione di primo grado - la dedotta illegittimità derivante dalla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 era stata rigettata dalla CTP, la quale riteneva il p.v.c. redatto dalla G.d.F. della Lombardia a carico della società XXXX s.r.l. comunque conosciuto dal contribuente, posto che, altrimenti, lo stesso non avrebbe potuto rilasciare, nella parte conclusiva del p.v.c. redatto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate di Bari, la dichiarazione in esso, invece, riportata.

Risulta, altresì, che il contribuente, vittorioso nel merito ma risultato, sullo specifico punto, soccombente, non ha proposto, a seguito dall'appello dell'Ufficio, impugnazione incidentale.

In tale ottica, va richiamato l'orientamento di questa Corte, secondo cui, nel processo tributario, la parte, totalmente vittoriosa nel merito, rimasta soccombente su una determinata questione, onde evitare la formazione del giudicato interno, deve necessariamente proporre impugnazione incidentale sui punto, non essendo neppure sufficiente la mera riproposizione della questione in appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, poichè la dizione "non accolte" ivi utilizzata riguarda le sole domande ed eccezioni su cui il giudice non si sia espressamente pronunciato, (cfr. Cass. Sez. 5, 05/08/2016, n. 16477, Rv. 640775 - 01). Invero, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, non è ipotizzabile un'ulteriore alternativa rispetto all'unica, possibile, dell'impugnazione - in via principale o incidentale - o dell'acquiescenza totale o

parziale; con relativa formazione, in questo secondo caso, di un giudicato interno preclusivo (Cass. Sez. 5, 13/11/2015, n. 23228; Cass. Sez. 5, 27/03/2013, n. 7702; Cass. Sez. 5, 24/01/2007, n. 1545). In tema di eccezioni di merito, va richiamato, altresì, la recente pronuncia delle Sezioni Unite (Cass. Sez. U., 12/05/2017, n. 11799, Rv. 644305 - 01), secondo cui "in tema di impugnazioni, qualora un'eccezione di merito sia stata respinta in primo grado, in modo espresso o attraverso un'enunciazione indiretta che ne sottenda, chiaramente ed inequivocamente, la valutazione di infondatezza, la devoluzione al giudice d'appello della sua cognizione, da parte del convenuto rimasto vittorioso quanto all'esito finale della lite, esige la proposizione del gravame incidentale, non essendone, altrimenti, possibile il rilievo officioso ex art. 345 c.p.c., comma 2, (per il giudicato interno formatosi ai sensi dell'art. 329 c.p.c., comma 2), nè sufficiente la mera riproposizione, utilizzabile, invece, e da effettuarsi in modo espresso, ove quella eccezione non sia stata oggetto di alcun esame, diretto o indiretto, ad opera del giudice di prime cure, chiarendosi, altresì, che, in tal caso, la mancanza di detta riproposizione rende irrilevante in appello l'eccezione, se il potere di sua rilevazione è riservato solo alla parte, mentre, se competa anche al giudice, non ne impedisce a quest'ultimo l'esercizio ex art. 345 c.p.c., comma 2, (Principio enunciato dalla S.C. ex art. 363 c.p.c., comma 3)".

3. L'accoglimento del motivo sopra illustrato determina l'assorbimento del secondo motivo di ricorso, con il quale si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, come integrato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1 e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 in relazione alla circostanza che il p.v.c. redatto in data 27.07.2007 nei confronti del contribuente riportava il contenuto essenziale dei rilievi formulati dalla G.d.F. nei confronti della società fornitrice XXXX s.r.l., così ponendo la parte in condizione di conoscere le contestazioni sostanziali formulate e, quindi, di potersi agevolmente difendere; nonchè in relazione al fatto che le stesse dichiarazioni rese a verbale dal D. dimostrano la .piena conoscenza della natura dei rilievi mossi dai verificatori e delle operazioni contestate in materia di sconti; l'Agenzia ha rilevato,infine, che il p.v.c. è stato comunque allegato al fascicolo processuale (cfr. la nota di deposito atti).

4. Con il terzo motivo di ricorso, si deduce insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo, articolato sotto un duplice profilo, è fondato.

La tesi sostenuta dell'Ufficio, sottesa all'avviso di accertamento e fatta valere anche in sede contenziosa, si fonda, invero, su precisi e specifici elementi, come tali sottoposti all'esame dei giudici di appello. In particolare, l'Agenzia ha dedotto che: a) il rapporto fra la società concedente ed il concessionario era connotato da una clausola di esclusività, in forza della quale la prima si impegnava a non nominare nella zona altri concessionari, agenti o intermediari di qualsiasi tipo; b) tale impegno contrattuale trovava il proprio corrispettivo nell'assunzione, da parte del D., di specifiche obbligazioni di fare e/o non fare (a titolo esemplificativo e non esaustivo: istituire un'organizzazione idonea a conseguire gli obiettivi di vendita prefissati; mantenere un magazzino attrezzato; mantenere e potenziare una rete commerciale per assicurare la capillare promozione delle vendite e l'assistenza ai clienti; non effettuare vendite fuori zona; non distribuire o fabbricare prodotti simili nè svolgere attività concorrenziali; osservare le condizioni

generali di vendita imposti dalla concedente); c) tali prestazioni aggiuntive non consentirebbero di configurare una "ordinaria" operazione negoziale di fornitura di mercè con previsione di sconti sui quantitativi acquistati, dovendosi, invece, attribuire rilevanza all'assunzione di obbligazioni ulteriori, limitanti l'autonomia del concessionario, obbligato, fra l'altro, a sostenere maggiori costi.

Di qui la conclusione che gli sconti in questione (definiti "sconto canale") altro non fossero che corrispettivi ad hoc, erogati dalla XXXX s.r.l. a fronte di tali specifiche obbligazioni accessorie assunte dall'odierno controricorrente.

Elementi concretamente confermativi della valuazione in tal senso operata si desumevano, secondo l'Ufficio, dal rilievo che tali sconti venivano concessi sempre e nella stessa misura al momento dell'acquisto delle merci, a prescindere dalla qualità e quantità di queste ultime; ciò a differenza di un'altra tipologia di sconto, di carattere promozionale, che veniva a volte concesso in aggiunta allo "sconto canale", in base alla quantità e qualità dei prodotti acquistati: il che, secondo l'ufficio, avvalorerebbe la diversa natura dello "sconto canale".

5. Ebbene, premesso che il punto della controversia esaminato risulta essenziale, poichè concerne direttamente la natura dei bonus riconosciuti dalla concedente al concessionario alla stregua delle specifiche previsioni contrattuali, nonchè decisivo, perchè dalla esatta qualificazione di tale profilo discende il trattamento fiscale da applicare, va rilevato che la sentenza impugnata sul punto non affronta, con adeguato corredo argomentativo e rendendo conto delle ragioni sottese ad una - doverosamente autonoma - valutazione del materiale probatorio acquisito agli atti, gli specifici rilievi formulati dall'Agenzia, non consentendo di individuare le ragioni per le quali le stesse sono state ritenute infondate, per tale via pervenendo, in maniera sostanzialmente apodittica, all'affermazione che "nel merito le presunzioni dei verbalizzanti si appalesano infondate in quanto ritengono che gli sconti commerciali attribuiti dalla casa mandante ai concessionari siano da considerare un corrispettivo di una prestazione di servizi, come tale da assoggettare ad IVA e, di conseguenza, li riprendono a tassazione ai fini delle imposte dirette".

Nè l'apparato argomentativo risulta in alcun modo rafforzato dal rilievo che la CTR ha condiviso la decisione della CTP, secondo la quale l'Ufficio non avrebbe dato prova concreta che gli sconti attribuiti al concessionario fossero stati riconosciuti a fronte di specifiche operazioni di fare e/o non fare e/o permettere, poichè, anche sotto tale aspetto, la conferma delle valutazioni adottate in primo grado risulta enunciata in modo sostanzialmente apodittico e senza alcuna autonoma analisi critica dei relativi presupposti dimostrativi, che avrebbe dovuto essere condotta attraverso una pertinente valutazione del contenuto degli accordi negoziali fra le parti ed alle relative modalità di attuazione, alla luce dei rilievi formulati dall'Ufficio nell'atto di appello.

6. Sotto il secondo dei profili evidenziati dal ricorrente, con riferimento alla contraddittorietà della motivazione, va osservato che la CTR afferma, per rafforzare la decisione adottata, che la casistica in esame era già stata esaminata dall'A.d.E. con la risoluzione n. 120/E del 17/09/2004, "che ha configurato gli sconti quantitativi e qualitativi come una corrispondente riduzione dei prezzi originariamente praticati dalla mandante alla concessionaria e, pertanto, non necessitano di alcuna fatturazione separata".

Tale richiamo, peraltro, appare inesatto ed intrinsecamente contraddittorio, in quanto la predetta risoluzione, in realtà, riferita al settore merceologico della compravendita di autovetture, differenzia gli sconti di tipo quantitativo, proporzionali al numero dei beni venduti, che sono trattati come veri e propri sconti, ossia con emissione di note di accredito con IVA a favore del concessionario (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26), dagli sconti di tipo qualitativo, erogati quale corrispettivo delle distinte ed ulteriori prestazioni di servizi derivanti dal medesimo contratto con cui è stata accordata la concessione di vendita, che sono considerati come remunerazione di specifiche prestazioni di servizi, ulteriori ed aggiuntive rispetto all'ordinaria attività di vendita, con conseguente obbligo di fatturazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 3.

Secondo la citata Circolare, "L'erogazione dei bonus di tipo "qualitativo" si pone, quindi, in posizione di corrispettività a fronte dello svolgimento, da parte del concessionario, di specifiche obbligazioni di fare (tra cui quelle inerenti al marketing e alla promozione dei marchi automobilistici) previste in via obbligatoria nei rispettivi contratti di concessione". La stessa si caratterizza, pertanto, "per l'esistenza di un nesso sinallagmatico rispetto allo svolgimento ad opera del concessionario di specifiche prestazioni di servizi, costituendo la remunerazione di attività che il concessionario svolge in aggiunta a quella principale di compravendita: tali bonus sono, pertanto, da assoggettare ad IVA, in quanto costituenti il corrispettivo di specifiche obbligazioni di fare, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3".

Risulta, conseguentemente, contraddittorio fare riferimento, per avvalorare la tesi secondo la quale i bonus quantitativi e qualitativi dovrebbero essere accomunati nella medesima disciplina, al contenuto di una Circolare che, all'opposto, ha distinto chiaramente la diversità di natura e di disciplina delle due fattispecie.

Conclusivamente, il ricorso deve essere accolto, nei termini illustrati e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, in esso assorbito il secondo motivo, ed il terzo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza