Sentenza del 25/01/2019 n. 2143 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza 8 maggio 2012 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate contro la sentenza n. 518/29/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva accolto il ricorso presentato dalla Srl B. contro l'avviso di accertamento, emesso sulla base di un pvc della Guardia di Finanza di Roma, con cui la Agenzia delle Entrate aveva rettificato gli imponibili ai fini IRPEG, IRAP ed IVA per l'anno di imposta 2004 escludendo parzialmente i costi sostenuti per iscrizione, vitto ed alloggio di medici dipendenti da strutture sanitarie per la partecipazione ai corsi di aggiornamento e congressi, ritenuti spese di rappresentanza e quindi solo parzialmente deducibili ai sensi dell'art. 108 T.U.I.R..

La Commissione Tributaria Regionale rilevava, per quanto ancora interessa, l'infondatezza nel merito dell'appello dell'Ufficio, ritenendo, al contrario, che le spese per la ospitalità dei medici - clienti a convegni, al fine di incrementare le vendite, dovevano essere riferite ad attività da cui derivano ricavi, a norma dell'art. 109 T.U.I.R., comma 5, e quindi interamente deducibili, come stabilito dal pur successivo Decreto del Ministero dell'Economia del 19.11.2008 con riguardo alle spese per ospitare clienti in occasione di mostre e fiere in cui sono esposti i beni o servizi prodotti dall'impresa.

Propone ricorso l'Agenzia delle Entrate per ottenere la cassazione della sentenza, affidandolo a due motivi.

Resiste la società con controricorso e successiva memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate si duole di violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 108 e 109, e del decreto del Ministero delle Finanze in data 19 novembre 2008, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 3, poichè, come risultava dal pvc della Guardia di Finanza di Roma, sulla cui base era stato emesso l'accertamento, i costi per la iscrizione, vitto e alloggio, viaggi, cene e programmi sociali di medici per lo più ospedalieri, con riguardo ai congressi nazionali ed internazionali di cardiologia di Firenze, San Francisco, Taormina, Monaco ecc., non integravano oneri interamente deducibili, riferibili ad attività da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito, a norma dell'art. 109 T.U.I.R., comma 5, come ritenuto dalla sentenza impugnata, bensì spese di rappresentanza, considerato anche che gli acquisti dei presidi medico chirurgici commercializzati all'ingrosso (e non prodotti) dalla Srl B. avvenivano mediante gara pubblica per gli enti ospedalieri e mediante accettazione di offerta per le case di

cura private. Ciò rendeva evidente l'errore commesso dal giudice di merito anche con riguardo al richiamo al pur successivo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 novembre 2008, emanato in relazione all'applicazione dell'art. 108 del "nuovo" T.U.I.R., che aveva escluso dal novero delle spese di rappresentanza le spese di viaggio e alloggio per ospitare clienti anche potenziali in caso di mostre e fiere in cui venivano esposti i prodotti dell'impresa, mentre nel caso in esame si trattava di spese di accoglienza di professionisti medici, non direttamente interessati dalla commercializzazione dei prodotti, in congressi scientifici e non già di presentazione di prodotti della srl B. a propri clienti anche potenziali.

Con il secondo motivo si duole di insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 5, essendosi la CTR limitata a sostenere che i costi per la partecipazione dei clienti a congressi o esposizioni in realtà dovevano considerarsi oneri completamente deducibili a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109.

Resiste la società B. con controricorso e successiva memoria con cui rileva la inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza, una volta espunta la parte "copiata ed incollata" e comunque la sua infondatezza poichè la partecipazione dei medici ospedalieri a congressi in cui venivano esposti i prodotti commercializzati dalla srl B. era fondamentale per la produzione di ricavi in quanto da loro dipendevano le quantità di prodotti che le aziende sanitarie avrebbero ordinato a seguito della aggiudicazione dell'appalto.

E' infondata, preliminarmente, la eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza poichè, a parte la trascrizione della motivazione della sentenza di appello e di parte del pvc della Guardia di Finanza su cui era basato l'accertamento impugnato, nel ricorso sono sviluppate autonomamente le doglianze contro la sentenza di appello con riferimento agli elementi fattuali significativi per l'inquadramento della fattispecie, tratti dal pvc trascritto in parte, ma soprattutto alle argomentazioni giuridiche ed ai riferimenti giurisprudenziali che dimostravano come la sentenza impugnata fosse incorsa nella violazione di legge laddove aveva ritenuto trattarsi di spese generali interamente deducibili nell'anno in considerazione e non invece di spese di rappresentanza ammesse in deduzione nella misura di un terzo e deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui erano state sostenute e nei quattro esercizi successivi, oltre che in vizio di motivazione, la quale consisteva nella sola affermazione che si trattava di oneri deducibili.

La società contribuente fa riferimento al principio affermato dalle sezioni unite di questa Corte per cui "In tema di ricorso per cassazione, ai fini del requisito di cui all'art. 366 c.p.c., n. 3, la pedissequa riproduzione dell'intero, letterale contenuto degli atti processuali è, per un verso, del tutto superflua, non essendo affatto richiesto che si dia meticoloso conto di tutti i momenti nei quali la vicenda processuale si è articolata; per altro verso, è inidonea a soddisfare la necessità della sintetica esposizione dei fatti, in quanto equivale ad affidare alla Corte, dopo averla costretta a leggere tutto (anche quello di cui non occorre sia informata), la scelta di quanto effettivamente rileva in ordine ai motivi di ricorso (v Sez. U, Sentenza n. 5698 del 11/04/2012 Rv. 621813 - 01), ma la Agenzia delle Entrate, al contrario di quanto sostiene la contribuente, si è attenuto proprio a tale criterio poichè ha trascritto una parte della sentenza impugnata e del pvc limitatamente a quanto era strettamente funzionale allo sviluppo dei motivi di ricorso, al fine di

consentire alla Corte di cassazione (che non è tenuta a ricercare gli atti o a stabilire essa stessa se ed in quali parti rilevino) di verificare se quanto lo stesso afferma trovi effettivo riscontro, anche sulla base degli atti o documenti prodotti sui quali il ricorso si fonda, la cui testuale riproduzione, in tutto o in parte, è richiesta quando la sentenza è censurata per non averne tenuto conto, ma ha poi esplicitato in via autonoma e sviluppato congruamente i motivi di ricorso.

Il ricorso è quindi ammissibile ed è pure fondato con riguardo ad entrambi i motivi che possono essere esaminati congiuntamente stante la loro connessione.

La sentenza impugnata si è limitata a riportare il contenuto della sentenza di primo grado ed ha rigettato l'appello dell'Ufficio - che ne aveva dedotto le carenze motivazionali ma anche la applicazione di erronei principi giuridici, poichè le spese per iscrizione, vitto, alloggio ed attività collaterali dei medici, che non erano clienti neppure potenziali della B., in relazione a congressi per lo più internazionali, organizzati da terzi, non potevano integrare costi da cui derivavano direttamente ricavi - limitandosi a riprodurre la motivazione della sentenza di primo grado che aveva, a sua volta, lapidariamente e senza spiegarne le ragioni, ritenuto corretta la tesi della contribuente, sotto il profilo che si sarebbe trattato di spese direttamente riferite ad attività da cui derivavano ricavi e quindi interamente deducibili ai sensi dell'art. 109 T.U.I.R., comma 5, come confermato dal successivo Decreto del Ministero dell'Economia del 19 novembre 2008, senza peraltro prendere in esame in alcun modo le doglianze contenute nell'appello, con riguardo a fatti specifici dedotti e riguardanti la tipologia di convegni (per lo più internazionali organizzati da associazioni di medici o comunque da soggetti estranei alla società contribuente), dei partecipanti (in massima parte medici ospedalieri che non avrebbero potuto interferire sull'acquisto della merce offerta dalla società contribuente che esercitava la attività di vendita all'ingrosso di presìdi medico chirurgici acquistati di regola dalle strutture ospedaliere a seguito di gara), il che integra il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, nel testo novellato applicabile ratione temporis, trattandosi di ricorso del 2013, dedotto dalla Agenzia ricorrente per omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima. Tale vizio può infatti ritenersi legittimamente sussistente quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, consistendo la motivazione della sentenza nella sola asserzione della applicazione di una norma senza alcuna giustificazione dei motivi della sua applicabilità al caso concreto, alla luce di fatti prospettati dall'appellante.

La sentenza impugnata è poi incorsa anche in violazione di legge laddove, pur limitandosi a richiamare la sentenza di primo grado, ritiene applicabile alla fattispecie in esame l'art. 109 T.U.I.R., comma 5, con conseguente deduzione totale dei costi di cui si tratta nell'anno di riferimento.

E' emerso in causa e non è stato contestato neppure nel controricorso dalla società B., la quale esercita la attività di vendita all'ingrosso di apparecchiature mediche (pacemaker, defibrillatori impiantabili ecc.), che si sia trattato di spese sostenute per la partecipazione di medici ospedalieri a congressi e simposi internazionali di categoria, consistenti in oneri di iscrizione, quote di partecipazione, vitto, transfert, viaggi, partecipazione ai programmi sociali, che la

società contribuente aveva ritenuto interamente deducibili ai sensi dell'art. 109 T.U.I.R., in quanto riferite ad attività da cui derivavano ricavi, poichè, a suo avviso, per vendere quelle apparecchiature agli ospedali ed alle case di cura non era sufficiente vincere l'appalto bensì era necessario fare conoscere i prodotti ai medici che lavoravano in quelle strutture, che sotto tale profilo diventavano clienti, al fine di fare aumentare la quantità dei prodotti venduti.

Sul punto questa Corte si è occupata da tempo dell'inquadramento, ai fini delle deduzioni e detrazioni, delle spese di pubblicità dei farmaci, cui possono essere assimilati, quanto meno in via generale, i presidi medico chirurgici dispensati dal servizio sanitario nazionale.

La pubblicità dei farmaci è difatti oggetto di puntuale regolazione di matrice comunitaria, disposta prima con la Dir. n. 92/28/CEE e poi, ma senza interventi innovativi sul punto, dalla Dir. 6 novembre 2001, n. 01/83/CE, recante il codice comunitario relativo ai medicinali per uso umano.

Le disposizioni comunitarie della Dir. n. 92/28/CEE, rilevanti all'epoca dei fatti, sono state recepite dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 541, il cui art. 7, nel testo applicabile ratione temporis, stabilisce, anzitutto, che gli operatori sanitari ai quali può essere rivolta la pubblicità di un medicinale sono esclusivamente quelle autorizzati a prescriverlo o a dispensarlo (comma 1) ed aggiunge (comma 2) che la pubblicità di un medicinale presso gli operatori sanitari deve sempre comprendere le informazioni contenute nel riassunto delle caratteristiche del prodotto autorizzato... e specificare la classificazione del medicinale ai fini della fornitura..., oppure (comma 3) si può limitare alla denominazione del medicinale, ma pur sempre con la specificazione della denominazione comune del principio o dei principi attivi che lo compongono.

E' quindi evidente la finalità d'informazione scientifica che deve contrassegnare quest'unica pubblicità consentita, in relazione alla quale questa Sezione ha ripetutamente rimarcato che il consumo dei farmaci non è regolato dal criterio del piacere, ma da quello dell'utilità, mediata dalla classe medica; di guisa che i medici sono destinatari di una specifica forma di pubblicità che mira non già a reclamizzare astrattamente il prodotto decantandone le virtù o la piacevolezza visiva della confezione, ma ad informarli della natura e delle utilità farmaceutiche del prodotto, in quali ipotesi risulti indicato, in quali no ed in quali sia addirittura nocivo (vedi, in particolare, Cass. 27 novembre 2006, n. 25053). Il medico, nel prescrivere un medicinale, si deve adeguare alle esigenze curative del paziente, non potendo essere condizionato in alcun modo dall'attività promozionale delle imprese farmaceutiche in relazione ad un dato prodotto. E il T.U. delle leggi sanitarie, art. 170 (R.D. 27 luglio 1934, n. 1265) stabilisce che il medico o il veterinario che ricevano, per sè o per altri, denaro o altra utilità ovvero ne accettino la promessa, allo scopo di agevolare, con prescrizioni mediche o in qualsiasi altro modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto a uso farmaceutico, sono puniti con l'arresto fino a un anno e con l'ammenda da L. 400.000 a L. 1000.000.... Da tali premesse questa Sezione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24932 del 06/11/2013 Rv. 629153; negli stessi termini v. Sez. 5 -, Ordinanza n. 28695 del 30/11/2017 Rv. 646230 - 02) ha tratto la condivisibile conseguenza che il novero delle spese di pubblicità è limitato alle sole spese volte a render noto un farmaco presso la classe medica, anche attraverso la organizzazione di riunioni ed incontri di breve durata e con la partecipazione di un numero ristretto di specialisti; elementi, questi della breve durata e della partecipazione di

un numero ristretto di specialisti, che denotano la connotazione d'informazione scientifica e non già d'intrattenimento della riunione o del convegno.

Difatti, le spese di ospitalità e di intrattenimento con cene ed attività sociali, inerenti all'organizzazione di convegni e congressi, che rispondano a caratteristiche diverse da quelle indicate non sono volte ad incentivare il prodotto in sè, sibbene soltanto a favorire la partecipazione dei medici: l'assunzione della relativa spesa ridonda ineluttabilmente sul prestigio, sull'immagine e sulle possibilità di sviluppo della società ospite; e ciò in quanto sono l'apprezzamento ed il gradimento dell'ospitalità offerta, da parte dell'invitato, che lo inducono a partecipare all'iniziativa propagandistica. D'altronde, l'ospitalità e, soprattutto, la sua qualità contrassegnano l'anfitrione e non già il prodotto, di guisa che la relativa spesa, quand'anche finalizzata ad incentivare la partecipazione all'iniziativa di propaganda del prodotto, va annoverata tra le spese di rappresentanza volte a propiziare la crescita d'immagine ed il maggior prestigio dell'anfitrione (Cass. 7 agosto 2008, n. 21270; in termini, Cass. 31 gennaio 2011, n.2213; Cass. 31 gennaio 2011, n. 2276; Cass. 31 gennaio 2013, n. 2349; Cass. 6 marzo 2013, n. 5494).

Quanto sopra esposto dimostra la ancora maggiore fragilità della tesi della società contribuente laddove sostiene che la ospitalità in simposi internazionali serviva, nella specie, a sponsorizzare i presidi medico - chirurgici commercializzati dalla stessa, poichè vi venivano esposti, se si considera che non si trattava neppure di iniziative di propaganda organizzate dalla B., che fra l'altro si limitava a commercializzare quei prodotti, bensì da terzi e che i medici a cui la Bioelettronica offriva ospitalità ed altri benefit in tali simposi non erano i suoi clienti, neppure potenziali, poichè non erano i responsabili dei presidi ospedalieri, bensì medici che operavano in quei presidi e dai quali la B., come dichiaratamente esposto negli atti difensivi, senza tenere conto della gravità della affermazione, sperava di ottenere un maggior numero di impianti dei presidi da lei commercializzati. Il che rende irrilevante pure il richiamo al Decreto del Ministero dell'Economia del 19 novembre 2008, pubblicato nella G.U. n. 11 del 15 gennaio 2009, peraltro non applicabile ratione temporis, che ha ritenuto interamente deducibili le spese per ospitalità di clienti, anche potenziali, in occasione di fiere in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa, poichè i medici non erano nella fattispecie in esame clienti, neppure potenziali, della B. ed i simposi e convegni internazionali di cardio chirurgia non erano organizzati dalla B. per esporre i prodotti che commercializzava.

In termini analoghi si è pronunciata anche Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8844 del 16/04/2014 Rv. 630298 - 01, per cui "le spese sostenute da una società produttrice di medicinali per l'organizzazione di meeting informativi di prodotti farmaceutici possono essere qualificate come spese di rappresentanza, onde invocarne la deducibilità, qualora l'attività suddetta risponda, quanto alla finalità, ad esigenze di carattere professionale e di rilevante interesse scientifico e, circa i modi, a criteri di ragionevolezza e di subalternità rispetto agli scopi scientifici, con esclusione di fini pubblicitari".

Questa Corte si è già poi specificamente pronunciata anche con riguardo alle spese per la organizzazione di convegni medici da parte di una impresa operante nel settore della produzione di dispositivi cardiovascolari impiantabili (v. Cass. n. 28695 del 2017) affermando il

principio, al quale si intende dare continuità in questa sede, per cui il criterio di imputazione come spese di pubblicità dei farmaci "limitato alle sole spese volte a render noto un farmaco presso la classe medica, anche attraverso la organizzazione di riunioni ed incontri di breve durata e con la partecipazione di un numero ristretto di specialisti, tali da escludere finalità di intrattenimento" è applicabili anche nel caso di presentazione di presidi cardiovascolari impiantabili, la cui utenza finale si identifica con le cliniche e gli ospedali; per cui le spese di ospitalità con riguardo a riunioni ristrette di presentazione del presidio da parte del produttore devono essere qualificate come spese di rappresentanza, mentre, con riguardo alle spese "per l'organizzazione dei convegni e spese di trasferimento" (che peraltro non interessano nel caso in esame poichè il convegno non era stato organizzato dalla B. che non era, comunque, neppure la produttrice dei presìdi, ma solo uno dei venditori) si doveva valutare la finalità di "portare a conoscenza l'offerta del prodotto" ai clienti nell'ambito di un convegno di carattere scientifico.

Ne consegue che l'assunto della sentenza di appello per cui i costi di cui si tratta sarebbero deducibili interamente in quando riconducibili all'art. 109 T.U.I.R. è errato in diritto, avendo ritenuto trattarsi di oneri riferiti a ricavi che concorrono a formare il reddito, trattandosi invece di costi per partecipazione, cene, transfert alloggio e programmi sociali, di medici - che non costituivano clienti neppure potenziali, essendo solo dipendenti delle strutture con cui la società contribuente stipulava i contratti di vendita di presìdi sanitari - a simposi, congressi e convegni scientifici nei quali potevano essere esposti i prodotti commercializzati all'ingrosso dalla B. Srl e quindi da qualificare come spese di rappresentanza, così come ritenuto con l'avviso di accertamento impugnato.

La sentenza deve quindi essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con reiezione del ricorso della società contribuente.

Le spese del giudizio di cassazione seguono la soccombenza, laddove quelle della fase di merito devono essere compensate, per le incertezze giurisprudenziali all'epoca esistenti.

P.Q.M.

LA CORTE accoglie il ricorso della Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della ricorrente.

Compensa le spese dei gradi di merito e condanna la società contribuente alle spese del giudizio di cassazione, che liquida in Euro 7.300 oltre spese prenotate a debito. Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza