Sentenza del 12/02/2020 n. 3381 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società contribuente produttrice di piastrelle in gres porcellanato ed altri rivestimenti in pasta bianca era attinta da avviso di accertamento per l'anno 2005, ove l'Ufficio contestava la deduzione come costo della somma di circa 320.000 Euro, sostenuti per viaggi turistici offerti a clienti che avessero raggiunto determinati volumi di acquisti o di rivenduto. L'Amministrazione finanziaria infatti riteneva trattarsi di offerta a premio soggetta a forma di tassazione particolare, ma non suscettibile di essere dedotta integralmente come costo.

Si difendeva la società ritenendo l'operazione una forma di sconto in natura ed insistendo sulla piena deducibilità dei relativi importi sostenuti.

2. Il giudizio di primo grado vedeva accolte parzialmente le ragioni della società contribuente, annullando l'accertamento limitatamente alle deduzioni per indennità suppletiva di clientela, deduzione perdite su crediti e ad esportazioni non imponibili Iva verso soggetti extracomunitari, mentre confermava l'operato dell'Amministrazione per l'omesso versamento delle ritenute a titolo di imposta per operazioni a premio e omesso versamento di imposta sostitutiva oltre all'erronea contabilizzazione di costi non di competenza.

Proponeva quindi appello la società contribuente e, per i campi di propria soccombenza, spiccava appello incidentale l'Ufficio.

La CTR respingeva entrambi i gravami, confermando così integralmente la sentenza dei primi giudici.

Interpone ricorso per cassazione la società contribuente, sviluppando sette motivi di gravame, cui replica l'Amministrazione con controricorso e ricorso incidentale articolato in cinque motivi, al quale segue controricorso di parte contribuente.

Motivi della decisione

Vengono proposti sette motivi di ricorso principale.

1. Con il primo motivo si prospetta il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione della L. n. 449 del 1997, art. 19, del D.P.R. n. 430 del 2001, artt. 1 e 3, nonchè degli art. 1989 c.c. e ss., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 30, della L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 8, nella sostanza lamentandosi una falsa interpretazione degli articoli in materia di operazioni a premio e non aver riconosciuto trattarsi di sconto in natura, integralmente deducibile.

1.1 Questa Corte è giù intervenuta sul punto della distinzione tra le due figure, circoscrivendo lo sconto in natura entro la presenza un rapporto bilaterale fra produttore e rivenditore (o venditore e cliente), comunque relativo alla merce trattata e consistente in un aumento di merce a parità di costo, ovvero ad una riduzione di costo a parità di merce. Nel caso in esame, è pacifico in atti esse di fronte all'offerta di un viaggio come premio per l'acquisto di un determinato quantitativo di merce, cioè di un bene completamente eccentrico al prodotto della società contribuente. Altresì, sotto il profilo contrattuale, appare parimenti pacifico trattarsi di una lettera circolare inviata ad un numero determinato di clienti ove veniva rappresentato il viaggio come conseguenza di un determinato ordine di merce, concretando così una promessa al pubblico, già perfezionatasi come atto recettizio al momento dell'arrivo nella sfera di conoscenza dei clienti, non di un'offerta al pubblico, nè -tantomeno - di un invito ad offerendum. Per il profilo qui in esame, questa Corte è costante nell'affermare che l'offerta premio non necessariamente deve essere indirizzata a tutti clienti, ma ad una generalità omogenea, con una forma che si perfezioni con la mera conoscenza da parte loro (Cfr. Cass. I, n. 5673/1998, V, n. 30480/2017).

1.2. Di più. La CTR accerta che mancano quegli accordi collaterali ritenuti essenziali (cfr. Cass., V, n. 30840/2017), poichè le attività promozionali svolte con modalità diverse da quelle previste dal D.P.R. n. 430 del 2001, art. 3, comma 1, - le quali configurano una promessa al pubblico - in particolare ove basate su di una clausola accessoria al contratto, non possono essere considerate "operazioni a premio" ed esulano, pertanto, dall'ambito applicativo del relativo regime tributario. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto esente da critiche la sentenza impugnata che aveva reputato l'offerta di un premio, condizionata al raggiungimento di un quantitativo di beni venduti, rivolta della società contribuente ai rivenditori ed agenti appartenenti alla propria rete commerciale, una promessa del "premio" quale negozio unilaterale integrante clausola accessoria al contratto e non promessa al pubblico). Altresì si è ritenuto che le attività promozionali svolte con modalità diverse da quelle previste dal D.P.R. 26 ottobre 2001, n. 430, art. 3, comma 1, - le quali configurano una promessa al pubblico - in particolare ove basate su di una clausola accessoria al contratto, non possono essere considerate "operazioni a premio" ed esulano, pertanto, dall'ambito applicativo del relativo regime tributario. Nella specie, la S.C. ha reputato corretta la contabilizzazione come "sconti in natura" di omaggi agli appartenenti alla propria rete commerciale, al raggiungimento di un certo volume di affari (cfr. Cass. V., n. 8326/2012).

Il caso in esame configura quindi la fattispecie per la quale i regali in natura, che vengano corrisposti dal produttore agli acquirenti-rivenditori della merce in base ad una promessa unilaterale, vanno considerati operazioni a premio, ai sensi del R.D.L. 19 ottobre 1938, n. 1933, art. 44, comma 2, lett. b, (convertito con modificazioni nella L. 5 giugno 1939, n. 973), e non sconti di prezzo ed analoghe facilitazioni, esclusi dalla soggezione alle norme sulle operazioni a premio dal R.D. 25 luglio 1940, n. 1077, art. 107, comma 2, atteso che tale norma riguarda gli sconti e le facilitazioni effettuate in base ad una singola pattuizione contrattuale, a consuetudini ovvero a convenzioni ed accordi economici collettivi (Cass., I, n. 6520/1992).

I giudici di merito hanno quindi fatto buon governo dei principi qui enunciati, irrilevante il richiamo alla fonte previgente, poi citando comunque correttamente il testo del D.P.R. n. 430 del

2001, che regola la materia.

Il motivo è quindi infondato.

2. Con il secondo motivo si prospetta violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, per omesso esame del fatto decisivo della differenza fra cliente e cliente dell'offerta, oltre all'esiguità dei clienti cui è stata inviata l'offerta, cioè solo 96 sugli oltre 1.800.

Per quanto sopra detto, la natura di offerta premio non muta per essere tata indirizzata ad un gruppo omogeneo di clienti e per aver distinto il numero di persone ammesse al viaggio in ragione delle diverse soglie di quantitativi ordinati. Il fatto non è quindi decisivo e può ritenersi peraltro esaminato a pag. 3 secondo capoverso e ancora a pag. 4 quarto capoverso della gravata sentenza.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

3. I motivi terzo, quarto, quinto e sesto possono essere trattati congiuntamente, stante la loro stretta connessione logica.

3.1 Con il terzo motivo si solleva cesura ex art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa o del tutto inidonea motivazione specifica in violazione degli artt. 132 e 156 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., nel rinvio operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992.

Nella sostanza si censura sotto diverso profilo la medesima circostanza prospettata al motivo precedente, per non aver indicato le motivazioni specifiche per le quali il numero ristretto di clienti destinatari della lettera concreti ugualmente un'offerta al pubblico.

Poi, con il quarto motivo, si lamenta il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa o del tutto inidonea motivazione specifica in violazione degli artt. 132 e 156 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., nel rinvio operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992.

Nella sostanza si censura non aver spiegato perchè dagli atti non emergerebbe la presenza di accordi bilaterali o pattuizioni contrattuali e perchè dalle lettere inviate si dedurrebbe la natura di una promessa unilaterale di un regalo in natura. Motivo da trattare congiuntamente al successivo.

Con il quinto motivo si prospetta violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa o del tutto inidonea motivazione specifica in violazione degli artt. 132 e 156 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., nel rinvio operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992.

Nella sostanza si censura non essersi motivato perchè dopo le argomentazioni (sopra criticate) per cui le lettere inviate ai clienti costituiscono una promessa unilaterale, viene tratta la conseguenza dell'illegittimità della deduzione operata dalla società.

L'affermazione sarebbe inconferente ai fini del decidere cioè sulla legittimità della ritenuta alla fonte del 25% e l'imposta sostitutiva del 20% sul costo di acquisto dei premi. Motivo da trattare congiuntamente al seguente.

Con il sesto motivo si lamenta violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 4, per ultrapetizione in spregio all'art. 112 c.p.c., ove il giudice di appello avrebbe statuito l'illegittimità della deduzione operata dalla società, statuendo oltre la pretesa erariale che si sarebbe incentrata verso l'omessa ritenuta alla fonte del 25% sui premi derivanti da operazioni di premio e l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva del 20% di cui alla L. n. 447 del 1997, art. 19, cioè sulla circostanza lamentata al punto che precede come assenza di motivazione.

3.2. I motivi 3, 4, 5 e 6 possono trattarsi congiuntamente, vertendo sulle medesime circostanze, prospettate come distinti motivi di gravame. Deve ricordarsi che la sentenza è un unicum, in cui parte narrativa e parte motiva si compenetrano sostenendosi a vicenda. Si è già indicato esaminando il secondo motivo di doglianza come la commissione territoriale abbia preso in considerazione il numero di clienti destinatari della lettera contenente l'offerta del viaggio premio. Avendo chiaro il carattere dirimente della natura delle citate lettere, il giudice dell'appello ha riconosciuto negli elementi di fatto gli elementi propri dell'offerta premio, richiamando, correttamente, i precedenti di questa Corte cui ha inteso rinviare. La sentenza è quindi motivata. Deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9105 del 07/04/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento; Cass. V, 24313/2018. Il riferimento ad un precedente specifico della suprema Corte è quindi forma di esplicitazione di motivazione che esclude i vizi lamentati. Altresì, in disparte i termini usati nel contesto usato, non incorre nel vizio di ultrapetizione la commissione che rigettando tanto il ricorso principale quanto l'incidentale confermi la sentenza di primo grado. I motivi sono quindi infondati e vanno disattesi.

4. Con il settimo motivo, si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione della L. n. 449 del 1997, art. 19, comma 8, e D.P.R. n. 600 del 1973, n. 30, poichè nessuna delle predette disposizioni su cui l'Ufficio ha fondato il recupero prevede l'indeducibilità dal reddito imponibile dei costi sostenuti dall'impresa promotrice per l'acquisto dei premi offerti ad alcuni clienti. In altri termini, oltre ad aver qualificato - in tesi, erroneamente - i vantaggi offerti non come sconti, ma come offerte premio, il giudice d'appello avrebbe errato nel dichiararle indeducibili, mentre sarebbero soggette alla particolare tassazione favorevole di cui alla citata normativa.

L'espressione di cui al quarto capoverso di pag. 4 della gravata sentenza dev'essere letta nell'insieme dell'impianto descrittivo e motivo della pronuncia, tenendo conto che confermando le sentenze di merito, ha riconosciuto come legittima, sotto questo profilo, l'attività svolta dall'Ufficio, ove ha contestato - per quanto qui interessa - il mancato versamento dell'imposta sostitutiva del 20% e l'omessa trattenuta alla fonte del 25% su premi derivanti da operazioni a premio, mentre ha negato che i costi per i viaggi fossero spese deducibili integralmente dall'imponibile.

Il motivo è dunque infondato e dev'essere disatteso.

Il ricorso principale è dunque infondato e dev'essere rigettato.

5. Occorre ora esaminare il ricorso incidentale dell'Amministrazione finanziaria.

Con esso si contestano i capi di sentenza che, confermando la sentenza di primo grado, hanno ritenuto illegittimi il recupero di una maggiore base imponibile, disconoscendo la deducibilità di perdite relative a crediti vantati nei confronti di clienti stranieri, assicurati presso la compagnia assicurativa Viscontea s.p.a., poichè l'Ufficio ritiene che il pagamento dell'indennità assicurativa si configuri come cessione pro soluto del credito alla compagnia (affinchè possa esercitare il diritto di rivalsa sull'originario debitore), mentre la società contribuente ha sempre affermato di aver mantenuto la titolarità del credito, senza alcuna ipotesi di cessione.

Sotto il secondo profilo, viene contestata l'emissione di fatture in regime di non imponibilità del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 1, lett. e), per esportazioni verso soggetti extracomunitari, poichè l'Ufficio ritiene non assistita da prova la fuoriuscita dal territorio comunitario della relativa merce, sostenendo, sostanzialmente, trattarsi di operazione inesistente.

Per questi profili, l'originario avviso di accertamento era stato annullato dal giudice di primo grado, con pronuncia confermata in grado di appello.

Avverso tali capi di sentenza, per cui è risultata soccombente, ricorre con cinque motivi l'Amministrazione finanziaria con il ministero dell'Avvocatura generale dello Stato.

5.1 Con il primo motivo del ricorso incidentale si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 4, per motivazione apparente in violazione all'art. 132 c.p.c., relativamente ad entrambi i profili, sia quello dei crediti deteriorati che quello dell'irregolare emissione di fatture in regime di non imponibilità.

Nella sostanza si ritiene insuscettibile di ricostruire l'iter argomentativo della commissione d'appello sul punto, contenuto nell'ultimo capoverso di pag. 4 della gravata sentenza, ove afferma che appare ampiamente motivato che la società ha dedotto un costo legittimo, soltanto nel momento in cui l'assicurazione ha comunicato l'irrecuperabilità del credito, dopo aver avuto notizia della definitività della perdita. L'affermazione è tautologica, poichè neppure guardando alla parte motiva della sentenza si riesce a capire in base a quali evenienze probatorie ed a quale loro bilanciamento il giudice di merito sia pervenuto all'enunciata conclusione. Circa il profilo della fatturazione in regime di non imponibilità, si lamenta darsi per provata dalla contribuente l'esportazione extracomunitaria della merce, pur ritenendo non rilevante la documentazione di cui si è rifiutata la produzione, ad essa equivalendo quella di cui si è affermata non avere disponibilità. Il passaggio motivo si riduce ad un'affermazione non corroborata neppure facendo riferimento alla parte narrativa della sentenza, sicchè resta priva di aggancio logico che ne dimostri l'apparato argomentativo, concretando così il vizio lamentato. Ed invero, deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass., VI - 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità

del suo ragionamento (cfr. Cass., V, n. 24313/2018). Tale è il passaggio della sentenza contestato. Il motivo è dunque fondato ed assorbente.

5.2. Con gli altri motivi del ricorso incidentale si prospettano differenti censure, peraltro tutte assorbite dall'accoglimento del primo motivo.

Nel particolare, con il secondo motivo si propone censura ex art. art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, in rapporto allo stesso testo, art. 109, comma 1, nella sostanza lamentandosi essersi male applicata la disciplina sull'anno di appostamento in bilancio delle perdite su crediti. Il motivo è assorbito dal precedente, risultando pregiudiziale la motivazione sull'effettiva inesigibilità del credito e sul momento del suo avveramento. Motivo assorbito.

Con il terzo, motivo si prospetta violazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, per omesso esame di fatto decisivo, consistente nella comunicazione della Viscontea in ordine al momento di inesigibilità del credito, specie con deduzioni in anni antecedenti al 2005. Nella sentenza non c'è traccia delle circostanze prospettate con motivo che assolve all'onere dell'autosufficienza. Motivo fondato, ma assorbito.

Con il quarto motivo si solleva censura ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, in relazione all'art. 2697 c.c., e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, nella sostanza ritenendo violata la disciplina che vuole allineata la disciplina Iva a quella doganale, per cui ove non si riesca a dimostrare con questa la fuoriuscita della merce, non ci si può avvalere dei benefici di quella. Lamenta il patrono erariale che sul punto la motivazione della sentenza gravata dal un lato dia per provata la fuoriuscita, ma dall'altro sembri accogliere l'eccezione dell'Ufficio, sull'irrilevanza dei documenti di cui si è rifiutata a suo tempo la produzione (o dichiarata la non disponibilità). Motivo fondato, ma assorbito dal primo, pregiudiziale essendo l'assenza di motivazione sugli argomenti che danno per effettivamente avviata extra UE la merce de qua.

Con il quinto motivo, infine, si lamenta violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, per omesso esame di fatto decisivo, consistente nelle bollette di importazione ricevute dal cliente estero, chiamate a suffragare le due fatture contestate esser state confezionate in regime di non imponibilità, protestate per non essere fra quelle che possano assurgere a prova integrativa. L'argomento non è presente nello scarno passaggio con cui la commissione di appello ha pronunciato sul punto (cfr. fine di pag. 4 ed inizio pag. 5 sentenza gravata). Motivo fondato, ma assorbito dal n. 1.

In definitiva, il ricorso incidentale è fondato e merita accoglimento.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli alti, ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR per l'Emilia Romagna, cui demanda anche la regolazione delle spese del presente grado di giudizio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma del cit. art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza