Sentenza del 19/01/2021 n. 731 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

l. A seguito di una verifica della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate notificò a Allergan s.p.a. due avvisi di accertamento con i quali, rettificando le dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta, rispettivamente, 2005 (ricorso R.G.N. 14337/2012) e 2004 (ricorso R.G.N. 14340/2012), in applicazione del comma 13 dell'art. 36 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, nel testo sostituito dall'art. 2, comma 5, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (secondo cui: *«le spese di pubblicità di medicinali comunque effettuata dalle aziende farmaceutiche, ai sensi del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.541, attraverso convegni e congressi, sono deducibili nella misura del 20 per cento ai fini della determinazione del reddito di impresa. La deducibilità della spesa è subordinata all'ottenimento da parte dell'azienda della prescritta autorizzazione ministeriale alla partecipazione al convegno* o *al congresso in forma espressa, ovvero nelle forme del silenzio-assenso nei casi previsti dalla legge»),* disconobbe l'integrale deducibilità - riconoscendola solo nella misura del 20 per cento di cui al citato comma 13 - delle spese di pubblicità (di euro 1.058.983,66 nel periodo d'imposta 2005 e di euro 1.050.763,53 nel periodo d'imposta 2004), mediante congressi, di prodotti farmaceutici di Allergan Pharmaceutical Irelands *(hinc* anche: «API»), spese che Allergan s.p.a. aveva sostenuto, in nome proprio ma per conto di Allergan Pharmaceutical Irelands, in adempimento di un contratto di mandato senza rappresentanza (con il quale, tra l'altro, API si impegnava a rimborsare le suddette spese a Allergan s.p.a. e a corrispondere alla stessa, per l'attività svolta, il compenso di Euro 100.000,00 l'anno), liquidando le conseguenti maggiori IRES e IRAP, oltre a interessi, e irrogando le relative sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate ritenne la limitata deducibilità, in applicazione del comma 13 dell'art. 36 della legge n. 449 del 1997, delle menzionate spese di pubblicità per la ragione che, poiché Allergan s.p.a., in aggiunta all'attività pubblicitaria, svolgeva anche l'attività di distribuzione e vendita in Italia di prodotti farmaceutici di API sulla base di un contratto di commissione in virtù del quale percepiva una provvigione del 3 per cento sul relativo fatturato, doveva ritenersi che la medesima attività pubblicitaria, in quanto avente a oggetto gli stessi prodotti commercializzati da Allergan s.p.a., avesse diretti e utili effetti per quest'ultima e che, di conseguenza, il comma 13 dell'art. 36 della legge n. 449 del 1997 dovesse applicarsi in relazione alla sua attività.

2. Gli avvisi di accertamento furono impugnati davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che rigettò i ricorsi della contribuente.

3. Avverso tali pronunce, Allergan s.p.a. propose appelli alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio *(hinc* anche: «CTR»), che li rigettò con due identiche sentenze.

La CTR motivò, tra l'altro, che: a) *«API[...], avendo individuato nella Allergan spa la società con i requisiti necessari, in data 1 gennaio 2004 ha conferito alla suddetta un mandato senza rappresentanza»* in base al quale, tra l'altro, *«(punto 5.2) "i costi sostenuti dalla SpA (intesa come Allergan), nell'esecuzione del mandato, per l'acquisto dei beni e servizi effettuati in nome della SpA, ma per conto dell'API, dovevano essere rimborsati dalla API dietro presentazione dei documenti di spesa»*, di talché *«La vertenza in discussione nasce appunto dal fatto che la Allergan Spa ha interamente riversato alla mandante, sulla scorta di quanto previsto* sub *punto 5.2 del contratto di mandato, costi relativi ad iniziative pubblicitarie e promozionali di prodotti farmaceutici dell'API»;* b) *«nell'ambito del mandato, gli effetti giuridici si realizzano in capo al mandante, il quale ha di contro l'onere di sopportare i costi relativi all'esecuzione del mandato (art. 1719 cod. civ.). Perciò i costi sostenuti dal soggetto mandatario, ave ne sia prevista la restituzione, costituiscono una mera anticipazione di spese che vanno poi ribaltate al soggetto mandante»;* c) *«in realtà l'Ufficio, nel proprio accertamento, dà conto di un rapporto intercorrente tra API e l'appellante che non è solo di mandato per la pubblicizzazione dei prodotti della prima, ma anche di commercializzazione in Italia dei prodotti in questione»* sicché *«è evidente che l'efficacia dell'attività promozionale è direttamente funzionale alla vendita del prodotto e quindi al conseguimento dei ricavi provvigionali. Quindi le spese per iniziative pubblicitarie e promozionali sostenute da Allergan spa [...], se collegate al contratto di mandato, sarebbero per Allergan spa neutre in quanto rappresentanti puri costi da porre a carico della mandant[...]. Le stesse spese, se ricondotte nell'alveo del contratto di commissione, rappresentano invece componenti negative di diretta utilità per la Allergan spa in quanto influenti sui ricavi conseguiti dalla commercializzazione del prodotto. Come tali esse potevano essere detraibili nella misura ridotta del 20% »;* d) considerato l'esito dell'«esame *del contenuto dei due contratti sotto il profilo della causa negoziale che li caratterizza»* - consistente, quanto al contratto di mandato, nel fatto che, poiché *«L'interesse di Allergan spa [...]* è *rappresentato unicamente dal ricavo di euro 100.000,00», «non occorre fare calcoli complessi per comprendere che l'interesse economico della mandataria agli effetti del contratto appare modestissimo ed addirittura insussistente»* e, quanto al contratto di commissione, nel fatto che, posto che *«la commercializzazione del prodotto, vede come aspetto prodromico, quello della sua promozione», pertanto le spese necessarie per i servizi in questione, che non rilevano per Allergan spa in quanto mandataria, si pongono per la stessa società, quale distributrice del prodotto, in una relazione di coerenza ed utilità; questo in quanto esse sono direttamente funzionali all'obbiettivo aziendale che* è *quello di incrementare le vendite e conseguire quindi maggiori ricavi»* - doveva ritenersi che, *nel rispetto di un principio che è insieme civilistico e tributaristico, per cui in presenza di una pluralità di contratti che interessano un'unica situazione giuridica (sostenimento di costi) occorre identificare quello che tra essi è prevalente per uno dei contraenti, e che ai fini delle imposte dirette ciò che rileva è la sostanza dell'operazione, le spese pubblicitarie delle quali si dibatte debbono ricondursi alla società distributrice per il già affermato principio di coerenza con gli interessi aziendali, (da considerarsi in via generale prevalenti) oltre che per le ulteriori condizioni fiscali di spettanza (costo sostenuto e detraibilità ammessa sia pure nella percentuale ridotta)»; e) «[alla luce di quanto sopra, atteso che Allergan spa ha sostenuto costi - non direttamente riconducibili, per quanto già detto, al contratto di mandato con API - che, in quanto sostenuti nell'esercizio dell'impresa, potevano essere detratti nella*

misura del 20% ai sensi dell'art. 2, comma 6, della L.448/2001, giustamente l'Ufficio ha ricondotto la differenza nell'ambito dei costi indebitamente dedotti da recuperare ai fini Ires ed Irap»; f « le difese svolte dall'appellante [...] sul presunto vantaggio fiscale ottenuto secondo l'ufficio in capo al mandatario per effetto del mandato [...] scontano un difetto preliminare nell'individuazione dei soggetti interessati all'imputazione delle spese. Questo sul presupposto che una spesa, laddove sia detraibile, determina una pari riduzione dei ricavi» giacché «Allergan spa fa [...] parte del Gruppo Allergan che ha dimensioni sovranazionali; di questo fa parte anche API che svolge attività nella distribuzione e vendita di vari prodotti dalle altre società del gruppo nel territorio italiano e non solo. La possibile imputazione delle spese anche alla API fa sì che possa ipotizzarsi (rectius costituirsi) un costrutto contrattuale tra le varie società che porti a favorire la deducibilità del costo nel regime fiscale più favorevole. Questo effetto è stato concretamente realizzato attraverso il contratto di mandato.

Con esso si è reso formalmente possibile il ribaltamento totale dei costi pubblicitari alla mandante estera, che verosimilmente non è sottoposta ai limiti di deducibilità previsti, per le specifiche spese in esame, dalla legislazione italiana. La esiguità del prezzo convenuto con la mandante per lo svolgimento del servizio, in rapporto alle conoscenze e capacità tecniche presupposte nella mandataria e delle risorse coinvolte - elementi indicativi di una pattuizione che non ha giustificazione nel sinallagma contrattuale - sta ancor più chiaramente a confermare il diverso fine sotteso».

4. Avverso tali sentenze della CTR - depositate in segreteria il 13 dicembre 2011 e non notificate- ricorre per cassazione Allergan s.p.a., che affida i propri ricorsi, notificati il 6/8 giugno 2012, a due identici motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorsi, notificati il 18 luglio 2012.

6. Allergan s.p.a. ha depositato memorie.

7. In prossimità dell'udienza, il Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

8. Iricorsi sono stati discussi alla pubblica udienza del 3 novembre 2020, nella quale il Procuratore Generale, rinviando anche alle suddette memorie, ha concluso come indicato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

l. Va preliminarmente disposta la riunione dei due ricorsi in quanto connessi (stante l'identità delle parti, dell'oggetto e dei motivi).

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art.360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 5, della legge n. 448 del 2001 e 36 della legge n. 449 del 1997, degli articoli da 1703 a 1736 cod. civ. e degli artt. 53 Cost. e 2041 cod. civ., per avere la CTR ritenuto l'applicabilità, nel caso di specie, della limitazione di deducibilità prevista dall'art. 36, comma 13, della legge n. 449 del 1997 nonostante le spese di pubblicità di prodotti farmaceutici (di API), mediante congressi, fossero state sostenute dalla contribuente sulla base di un contratto di mandato senza rappresentanza, considerato che, in tale ipotesi, da un lato, le spese afferiscono esclusivamente al mandante (API) - al quale soltanto la limitazione di deducibilità

potrebbe perciò essere eventualmente applicata - e, dall'altro lato, per effetto del rimborso delle stesse spese da parte del mandante, «la deduzione [di esse] era meramente formale perché neutralizzata dai rimborsi» (come riconosciuto dalla stessa amministrazione finanziaria a pag. 3 degli avvisi di accertamento), senza che potesse assumere rilievo in senso contrario, contrariamente a quanto reputato dalla C.T.R., il fatto che la contribuente fosse anche commissionaria di vendita dei medesimi menzionati prodotti farmaceutici, atteso che il contratto di commissione è una species del mandato senza rappresentanza (sicché«[rimane fermo [...] il principio dell'esclusiva riferibilità delleoperazioni poste in essere in capo al mandante») e che la compresenza dell'attività di commissionaria di vendita e, conseguentemente, «di un interesse, diretto o indiretto, del mandatario all'acquisizione del servizio oggetto del contratto di mandato» non può comportare «una diversa disciplina dell'attività del mandatario» relativa mente a spese sostenute, in tale veste, «non per la propria attività d'impresa».

3. Con il secondo motivo, la ricorrente, richiamato quanto dedotto il relazione al primo motivo, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., l'«insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza», sotto i profili che la C.T.R.: a) nonostante la premessa che, in base alla disciplina del mandato senza rappresentanza, «le spese vanno riferite alla parte mandataria», «si è poi completamente dimenticata, nella risoluzione della controversia, di applicare la disciplina propria del mandato, [...] per dare invece rilevanza ad elementi del tutto estranei a tale disciplina che comunque non potrebbero incidere sul regime di deducibilità dei costi» (atteso che «{il riferimento[...] all"interesse di Allergan spa altro non è che un concetto di natura economica») e non ha «compreso[...] che nel caso di specie non si trattava di nessuna ipotesi di deduzione in virtù della neutralità delle operazioni in questione secondo la disciplina del mandato»; b) non ha considerato che «il tentativo di ricollegare le spese in questione al contratto di commissione [...] non ha senso proprio in virtù della natura [...] sempre di contratto di mandato senza rappresentanza»; c) non ha reso «comprensibili gli elementi in base ai quali[...] ritiene di collegare i costi in questione al contratto di commissione piuttosto che a quello di mandato senza rappresentanza [...], non potendo di certo ritenersi elementi di discrimine il maggior valore del contratto di commissione rispetto a quello di mandato senza rappresentanza o la previsione di una provvigione» e considerato altresì che, «trattandosi [...] nel caso di specie di contratto di mandato senza rappresentanza avente ad oggetto l'acquisto di servizi pubblicitari e promozionali[...], non si vede come le "spese congressuali quali erano quelle di specie [...], che rappresentano come è evidente l'essenza stessa di un'attività promozionale, potevano ritenersi incluse nel secondo contratto [di commissione] rispetto al primo [di mandato]» e che «nel contratto di commissione non risultava affatto un interesse della Allergan a "conseguire l'utile derivante dalla commercializzazione e vendita del prodotto API" in quanto[...] anche tale contratto prevedeva sempre un compenso, anche se a provvigione»; d) ha incomprensibilmente indicato «quale motivazione della conferma della ripresa[...] il fatto che l'attività di promozione e pubblicità di un prodotto in quanto presupposto della vendita dello stesso costituisce attività inscindibile a quest'ultima», atteso che, da un lato, «l'attività di promozione e pubblicità di un prodotto [...] potrebbe] anche non sussistere» e, dall'altro lato, «l'attività di promozione e pubblicità di un prodotto ben può essere scissa dall'attività di vendita potendo benissimo essere esercitata anche da un soggetto diverso»; e) non consente di comprendere «come [...] abbia potuto considerare il contratto di mandato aver effetti vantaggiosi nei confronti della Allergan», atteso che, in ragione di tale contratto, «AIIergan non ha operato proprio alcuna deduzione» e che «[se la Allergan avesse agito in proprio e nel proprio interesse [...] avrebbe avuto una effettiva diminuzione dell'imponibile, seppur limitata al 20%».

4. Il secondo motivo - che, in quanto logicamente prioritario, deve essere esaminato per primo - è fondato in riferimento al suo primo e al suo quinto profilo (di cui, rispettivamente, sub a e sub e), nei termini che seguono.

Come affermato dalla C.T.R. - e come è pacifico tra le parti -Allergan Pharmaceutical Irelands conferì ad Allergan s.p.a. un mandato senza rappresentanza ad acquistare, in nome proprio e per conto di Allergan Pharmaceutical Irelands, beni e servizi congressuali finalizzati alla pubblicizzazione dei prodotti farmaceutici di quest'ultima società.

La stessa CTR ha altresì precisato che, in base a tale contratto - da qualificare come mandato senza rappresentanza -; la mandante Allergan Pharmaceutical Irelands si impegnava, oltre che a corrispondere alla mandataria Allergan s.p.a un compenso annuo di euro 100.000,00, a rimborsare alla stessa Allergan s.p.a. i costi sostenuti nell'esecuzione del mandato, dietro presentazione dei relativi documenti di spesa.

Tanto premesso in punto di fatto, la sentenza impugnata, dopo avere rammentato che, in base alla disciplina civilistica, il mandante ha l'onere di sopportare i costi sostenuti dal mandatario per l'esecuzione del mandato (art. 1719 cod. civ.), con la conseguenza che tali costi, «ove ne sia prevista la restituzione, costituiscono una mera anticipazione di spese che vanno poi ribaltate al soggetto mandante» - sicché «correttamente [Allergan s.p.a.] afferma che gli effetti economici e reddituali delle operazioni compiute dal mandante [recte: mandatario] senza rappresentanza si verificano direttamente in capo al mandante essendo l'attività del mandatario attività di mera intermediazione» - esponeva che, con riguardo agli «aspetti tributari», la contribuente aveva sostenuto che, allo stesso modo, «gli oneri relativi alle transazioni compiute vanno compensati in conseguenza del ribaltamento degli stessi operato da parte del mandatario nei confronti del mandante».

Ciò premesso, quanto al trattamento contabile (e ai fini delle imposte dirette) delle spese sostenute dal mandatario per l'esecuzione di un mandato senza rappresentanza, si deve osservare che, nella mancanza di specifiche disposizioni di legge, nella prassi sono state riscontrate due modalità di contabilizzazione delle suddette spese consistenti, in particolare: a) nell'indicare nel conto economico sia tali spese (tra i costi) sia i corrispondenti rimborsi (tra i ricavi); b) nell'imputare al conto economico solo il compenso dell'attività di mandatario, senza indicare nello stesso conto né le spese sostenute per l'esecuzione del mandato né i corrispondenti rimborsi (Agenzia delle entrate, risoluzione 2 dicembre 2002, n. 377/E).

In entrambi i casi, la dinamica costi/rimborsi risulta, per la società mandataria, contabilmente neutra in quanto: nel secondo caso, né i costi né i rimborsi "transitano" nel conto economico; nel primo caso, poiché l'ammontare dei costi è uguale a quello dei rimborsi, la somma algebrica delle due poste è pari a zero.

È altresì chiaro che, nel caso appena menzionato, le spese per l'acquisto dei beni e dei servizi, ancorché contabilizzate nel conto economico tra i costi della produzione, concorrono solo formalmente alla determinazione del risultato dell'esercizio, in quanto "neutralizzate" dalla contabilizzazione, tra i ricavi, dei corrispondenti rimborsi.

Quest'ultima considerazione è espressa anche alla pag. 3 degli avvisi di accertamento impugnati (trascritta, sul punto, nei ricorsi), là dove l'amministrazione finanziaria asserisce che «[dal punto di vista fiscale nella contabilizzazione delle operazioni compiute in nome proprio ma nell'interesse del mandante, il mandatario fa transitare a Conto Economico tanto gli "acquisti", presso terzi, quanto le "vendite" al mandante, oltre il compenso contrattualmente spettantegli; è appena il caso di segnalare che l'effetto di tale modalità di contabilizzazione ha effetto nullo sul Conto Economico, poiché i costi sostenuti dal mandatario vengono integralmente ribaltati sul mandante, con la conseguenza che il ricavo "effettivo" sarà costituito dalla provvigione contrattualmente prevista».

Alla luce di quanto precede, considerato che la determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali soggetti all'IRES, ai fini della dichiarazione fiscale, è ispirata al criterio della "derivazione" dal risultato del conto economico (art. 83, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986), la motivazione della sentenza impugnata risulta insufficiente, in quanto ha trascurato di valutare compiutamente, sulla base delle complessive risultanze processuali, il fatto decisivo se la contabilizzazione tra i costi delle spese sostenute dalla contribuente per l'esecuzione del mandato sia stata nella realtà "neutralizzata" dalla contabilizzazione, come posta attiva, dei corrispondenti rimborsi (e, comunque, se abbia effettivamente- e non solo formalmente - concorso alla determinazione del risultato dell'esercizio e della base imponibile delle imposte).

L'affermata decisività risulta evidente in relazione al pregnante principio della capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.), atteso che il (parziale) recupero a tassazione della deduzione non potrebbe, in ogni caso, considerarsi conforme al detto principio nell'ipotesi in cui la deduzione stessa dovesse risultare solo "formale", per essere stata fiscalmente "neutralizzata" dalla tassazione del corrispondente rimborso.

5. Gli ulteriori profili del secondo motivo e il primo motivo di ricorso sono assorbiti dall'accoglimento del secondo motivo in riferimento al suo primo e al suo quinto profilo.

6. La sentenza impugnata deve pertanto essere cassata in relazione al secondo motivo, in riferimento al suo primo e al suo quinto profilo - assorbiti gli altri profili del secondo motivo e il primo motivo di ricorso - e la causa deve essere rinviata alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, affinché riesamini la vicenda processuale e provveda altresì a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

riuniti i ricorsi, accoglie il secondo motivo in riferimento al primo e al quinto profilo di esso, assorbiti gli ulteriori profili del secondo motivo e il primo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo e ai profili accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 03/11/2020.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza