

Sentenza del 24/06/2024 n. 17393 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla Brand Loyalty Italia Spa, avverso l'avviso di accertamento, per imposte dirette e IVA, in relazione all'anno 2006, con il quale erano stati ripresi a tassazione alcuni costi considerati non deducibili, annullandolo limitatamente ad alcune riprese (costi non deducibili per Euro 182.000,00, relativi allo sconto riconosciuto alla cliente PAM, e indebita detrazione di maggiore IVA per Euro 25.000,00).

La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e rigettava l'appello incidentale della contribuente, confermando integralmente l'avviso di accertamento.

Dalla sentenza impugnata si evince che:

- era fondata la ripresa (rilievo n. 2) relativa allo sconto riconosciuto alla PAM (per ogni articolo venduto), nell'ambito dell'operazione promozionale "Premiati con i dipinti a mano", in quanto la giustificazione fornita dalla contribuente non trovava riscontro nella transazione conclusa con la predetta cliente che era successiva all'atto integrativo del contratto nel quale era stato previsto lo sconto e nella quale la PAM aveva rinunciato ad avanzare nei confronti della Brand Loyalty qualsiasi pretesa, sicché l'antieconomicità della condotta qualificava detta operazione come erogazione liberale non deducibile ex art. 100 TUIR ;
- era fondata anche la ripresa (rilievo n. 4) relativa all'indebita detrazione di maggiore IVA per Euro 25.000,00, riguardante uno sconto che l'Ufficio aveva qualificato come cessione in denaro e, quindi, escluso dal campo IVA, in quanto si trattava di sconto incondizionato previsto da un contratto stipulato con una società (Unicomm Srl) diversa dal beneficiario (Selex/A&O) e previsto nell'allegato A, non depositato in giudizio;
- correttamente erano stati ritenuti indeducibili i costi per Euro 55.583,00, asseritamente sostenuti dalla contribuente per contributi promozionali relativi a servizi forniti dalla cliente PAM per garantire l'esito favorevole dell'operazione promozionale "Catalogo Superpremi 2006/2007", in quanto si trattava di contributi non previsti nel relativo contratto;
- ad analoga conclusione si doveva pervenire con riferimento ai costi per Euro 15.677,40, asseritamente sostenuti dalla contribuente per contributi promozionali relativi a servizi forniti dalla cliente Aspiag per garantire l'esito favorevole dell'operazione promozionale "Colazione da Campioni", in quanto il relativo contratto non era stato prodotto in giudizio;

La società contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate resisteva all'impugnazione con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 , 1363 e 1367 cod. civ., 100 e 109 TUIR, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR interpretato erroneamente l'accordo transattivo concluso con la cliente PAM, ritenendo che lo sconto riguardante la ripresa di cui al rilievo n. 2 non rientrasse in detta transazione e qualificandolo come antieconomico.

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 26 , commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto fondata la ripresa di cui al rilievo n. 4, relativa allo sconto riconosciuto al cliente Gruppo Selex/A&O, sebbene fosse previsto nel contratto stipulato con la Unicom Srl, appartenente al predetto gruppo, prodotto in giudizio unitamente agli allegati.

3. Con il terzo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 109 TUIR , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto fondata la ripresa di cui ai rilievi n. 1 e 3, relativi ai contributi promozionali riconosciuti, rispettivamente, al cliente PAM nell'ambito dell'operazione promozionale "Catalogo Superpremi 2006/2007" e al cliente Aspiag nell'ambito dell'operazione promozionale "Colazione da Campioni", sebbene si trattasse di costi documentati da fatture e spettasse all'Amministrazione finanziaria dimostrarne l'inesistenza.

4. Va preliminarmente disattesa l'istanza congiunta di rinvio della causa, per trattative in corso, depositata in via telematica dalle parti in data 10.01.2024.

4.1. La predetta richiesta, che è inammissibile, si riferisce evidentemente al recente D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 , con cui sono state introdotte "Disposizioni in materia di contenzioso tributario" e, in particolare, alla lett. u) dell'art. 1, che ha previsto che "nell'art. 48 (del D.Lgs. n. 546 del 1992) ... 2) dopo il comma 4 è inserito il seguente: "4-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione."

4.2. Come è stato recentemente chiarito da questa Corte (Cass. n. 2815 del 30.01.2024), la citata novella si applica esclusivamente per il futuro e con riguardo ai ricorsi iscritti successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 220 del 2023 , come esplicitamente dispone l'art. 4, comma 2, seconda parte, del medesimo D.Lgs. ("2. Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto").

4.3. La locuzione impiegata dalla norma "ai giudizi instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", infatti, non può che riferirsi ai nuovi ricorsi, che siano stati iscritti dopo il 4 gennaio 2024, in quanto:

a) il termine "instaurati" sul piano strettamente letterale costituisce sinonimo di "avviati", "intrapresi" o "iniziati" e non può essere assimilato ai ricorsi cd. pendenti alla data di entrata in vigore della norma, i quali, infatti, sono già promossi (ossia avviati o "instaurati") in epoca anteriore all'entrata in vigore del decreto; b) l'applicazione immediata a tutti i giudizi pendenti nei diversi gradi non richiedeva una formulazione come quella impiegata poiché era sufficiente specificare che le modifiche "si applicano ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore" del decreto; c) depone in tal senso, infine, la Relazione illustrativa al decreto che, con riguardo alla decorrenza degli effetti del decreto delegato, afferma, con omogeneità di termini e senza soluzione di continuità, che le nuove disposizioni si applicano "ai giudizi instaurati ... con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione" per alcune modifiche - tra le quali "la conciliazione fuori udienza anche per i giudizi pendenti in Cassazione" - "che si applicano ai giudizi instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", sì da fondare una piena equipollenza tra le espressioni, distinte solo quanto all'individuazione della specifica data di decorrenza degli effetti.

4.4. Un'ulteriore ragione di inammissibilità della richiesta dipende dal fatto che la conciliazione estesa ai giudizi di cassazione è solo quella prevista dall' art. 48 D.Lgs. n. 546 del 1992 ("Conciliazione fuori udienza") e non quella di cui al successivo art. 48 bis ("Conciliazione in udienza") che, in effetti, prevede il differimento di udienza per il tentativo di conciliazione, norma la cui applicazione non è però stata estesa ai giudizi di cassazione, per i quali permane quindi il divieto di mero rinvio di udienza.

5. Ciò premesso, tutti i motivi, che vanno esaminati congiuntamente per connessione, sono inammissibili perché la ricorrente deduce solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mira alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017).

6. In ogni caso occorre ribadire che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta 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" (ex plurimis, Cass. 26.05.2017, n. 13300).

6.1. Anche in tema di IVA, questa Corte ha condivisibilmente affermato che, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul

contribuente, in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (Cass. n. 18904 del 17/07/2018).

7. Inoltre, va evidenziato che, in tema di determinazione del reddito di impresa, la possibilità di detrarre abbuoni e sconti riconosciuti alla clientela è subordinata a due condizioni: a) che venga praticato dal contribuente uno sconto sul prezzo della vendita; b) che la riduzione del corrispettivo al cliente sia frutto di un accordo, sia esso documentale, verbale e finanche successivo, purché trasfuso in note di accredito emesse da una parte a favore dell'altra, con l'allegazione della causale che, volta per volta, abbia giustificato quegli sconti riconosciuti (ex plurimis, Cass. n. 318 del 2006 , n. 4770 del 2009 , n. 26513 del 2011 , n. 8535 e n. 21182 del 2014, n. 23782 del 2015 , n. 2060 del 2016 e S.U. n. n. 10225 del 2017).

7.1. Sebbene l'accordo sullo sconto possa perfezionarsi anche verbalmente, in base al principio della libertà delle forme, l' art. 26 del D.P.R. 633/72 richiede poi, ai fini della deducibilità delle note di credito emesse nei confronti di altra società, che l'accordo con il quale viene concordata la riduzione del corrispettivo sia comunque provato dai soggetti interessati, mediante la trasfusione del patto stesso in note di accredito, emesse da una parte a favore dell'altra, con l'allegazione della relativa causale.

7.2. La statuizione relativa alla indeducibilità degli sconti praticati dalla contribuente in favore dei propri clienti, ricondotti alla categoria degli atti di liberalità non deducibili, si fonda sulla valutazione della documentazione versata in atti, ritenuta dalla CTR inidonea a giustificare la riduzione dei prezzi in termini di sconto, in quanto dalla stessa non si evinceva il criterio con il quale erano stati determinati e gli elementi necessari ad appurare i requisiti di certezza e determinabilità di detti oneri; pertanto, l'esclusione dei relativi costi è dipesa anche dalla loro inadeguata documentazione, spettando al giudice di merito valutare il contenuto degli accordi negoziali fra il contribuente ed i suoi clienti.

8. In conclusione, il ricorso va rigettato e le spese, che seguono la soccombenza, vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna la Brand Loyalty Italia Spa al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio, che liquida in complessivi Euro 5.800,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater del D.P.R. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza